



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11080.001656/2009-60
Recurso Voluntário
Acórdão n° 1302-006.249 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2022
Recorrente MARTINS & ANDRADE SOCIEDADE SIMPLES LTDA COMUNICACAO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

MPF. VÍCIOS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Nos termos da súmula CARF n° 171, a irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

DECADÊNCIA. IRRF. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PAGAMENTO SEM CAUSA OU AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO.

Como preceitua a súmula CARF n° 114, o Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

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

Ano-calendário: 2004, 2005

CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS. IRRF.

As hipóteses de incidência do IRRF previsto no artigo 61, § 1º, da Lei n° 8.981/1995 não se confundem com a materialidade do IRPJ e da CSLL.

Eventual glosa de despesas que dê ensejo a constituição de ofício do IRPJ e da CSLL não tem o condão de afastar a incidência do IRRF, notadamente quando a fiscalização comprova a prática dos atos previstos pelo legislador no artigo 61, § 1º, da Lei n° 8.981/1995.

PERCENTUAL DE MULTA CONFISCATÓRIO.

O CARF não tem competência para declarar a inconstitucionalidade de penalidade aplicada de acordo com a legislação válida e vigente no ordenamento jurídico pátrio.

SELIC. ÍNDICE DE CORREÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

Nos termos da súmula CARF nº 04, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e decadência, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhenas Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Flavio Machado Vilhena Dias, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

Relatório

O presente processo trata-se de Autos de Infração lavrados em face do ora Recorrente, Martins & Andrade Sociedade Simples Ltda Comunicação, através dos quais a fiscalização constituiu, de ofício, créditos tributários de IRRF, acrescido de multa de 75% e juros de moratórios.

Além disso, foi aplicada multa isolada, com base no artigo 9º da Lei nº 10.426/2002; pela “*falta de retenção ou recolhimento do IRRF após o prazo fixado*” pela legislação.

Cumpram ressaltar que, originariamente, houve também a constituição de créditos tributários de IRPJ e CSLL. Entretanto, como restou esclarecido no acórdão recorrido, estes créditos “*foram transferidos para o processo 11080720.080/2009-33 conforme termo de fl. 740.*”

No que tange ao IRRF, o entendimento da fiscalização foi de que houve pagamentos considerados sem causa e a beneficiários não identificados. Transcreve-se, neste sentido, trecho da acusação fiscal, tal qual constou no acórdão proferido pela DRJ em Porto Alegre (RS), *in verbis*:

3.1 OUTRAS DESPESAS COM PESSOAL PAGAMENTOS SEM CAUSA

O contribuinte efetuou uma série de pagamentos nos anos de 2004 e 2005, cujos valores foram destinados aos sócios da pessoa jurídica, sendo registrados como despesas na conta contábil 4.1.01.0020299 – Outras Despesas c/Pessoal (vide cópia do Razão a fls.122 a 140 e vide fls. 177 a 302 cópias dos cheques emitidos em favor dos sócios da empresa). Em 29/09/2008 o contribuinte foi intimado a informar qual a natureza dos pagamentos efetuados em favor dos sócios da empresa, conforme relacionados na planilha MARTINS & ANDRADE OUTRAS DESPESAS C/PESSOAL PAGAMENTOS A SÓCIOS, anexa intimação fiscal (fls. 21 a 30).

Em 20/10/2008 o contribuinte respondeu à intimação (fls. 45 a 55). Informou que os pagamentos efetuados como outras despesas com pessoal pagamentos a sócios – referem-se a reembolso aos sócios de despesas da sociedade, antecipadas por estes.

Em que pese a resposta do contribuinte, a documentação suporte apresentada não é capaz de corroborar a informação prestada ao fisco.

[...]

Dessa forma, considerando que o contribuinte deixou de comprovar a operação ou a causa dos pagamentos registrados como despesas, conforme valores contidos na planilha MARTINS & ANDRADE OUTRAS DESPESAS C/PESSOAL PAGAMENTOS A SÓCIOS (fls. 22 a 26), os valores respectivos são considerados como pagamento sem causa, ensejando a glosa das despesas para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como a cobrança do imposto de renda na fonte sobre os referidos pagamentos sem causa.

3.2 DESPESAS DE OMISSÕES – OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS

O contribuinte efetuou pagamentos nos anos de 2004 e 2005, cujos valores foram registrados como despesas na conta contábil 4.1.01.002.0280 – Comissões (vide cópia do Razão a fls. 117 a 119). Em 29/09/2008 o contribuinte foi intimado a informar qual a natureza dos pagamentos diversos efetuados, conforme relacionados na planilha MARTINS & ANDRADE DESPESAS COMISSÕES anexa à intimação fiscal, ficando também reintimado a apresentar os comprovantes que não haviam sido entregues à fiscalização (fls. 21 a 30).

Em 20/10/2008 o contribuinte respondeu à intimação (fls. 45 a 55). Informou que os pagamentos relativos a despesas com comissões, relacionados na intimação fiscal, referem-se comissões pelo agenciamento de clientes. Informou ainda que os documentos que deixaram de ser apresentados não foram localizados.

[...]

Dessa forma, considerando que o contribuinte deixou de comprovar as operações e os pagamentos registrados como despesas, conforme quadro acima, os valores respectivos são considerados como pagamento sem causa e a beneficiário não identificado, ensejando a glosa das despesas para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como a cobrança do imposto de renda na fonte sobre os referidos pagamentos sem causa e a beneficiário não identificado.

Além da constituição dos créditos tributários de IRRF, tendo em vista a acusação fiscal de que (i) foram realizados pagamentos sem causa aos sócios da entidade e que (ii) houve pagamentos de comissões, cujas operações não foram comprovadas, o agente autante também aplicou multa isolada, nos termos do artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, sobre os pagamentos em que houve a identificação do beneficiário e da causa do pagamento.

Neste ponto, a acusação fiscal foi assim descrita no “*Relatório da Ação Fiscal*”:

O contribuinte efetuou pagamentos de comissões a pessoas físicas nos anos de 2004 e 2005 sem proceder a retenção do imposto de renda na fonte. Os beneficiários foram João Felipe Penna de Moraes Lopes, em 2004, e Alberto Tofani, em 2005. Vide fls. 305 a 355 cópias dos recibos de pagamento e cópias dos cheques emitidos pela Martins & Andrade em favor dos beneficiários. Os pagamentos foram contabilizados nas contas 4.1.01.002-0299 — Outras Despesas c/Pessoal e 4.1.01.002.0280 — Comissões (vide cópia do Razão a fls. 117 a 140). Em resposta A intimação fiscal o contribuinte confirma que os pagamentos são relativos a comissões pelo agenciamento de clientes (fls. 45 a 55).

Desse modo, o sujeito passivo deixou de efetuar recolhimento do referido tributo, o que ensejou o lançamento de ofício de multa e juros isolados sobre o imposto não recolhido

Devidamente intimado do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação Administrativa combatendo os Autos de Infração. O apelo inaugural do Recorrente foi assim resumido pela DRJ em Porto Alegre (RS):

IMPUGNAÇÃO DA MULTA E JUROS ISOLADOS LANÇADOS (fls. 635646)

1. Preliminarmente

Requer o julgamento deste litígio em conjunto com a impugnação que ataca o lançamento do IRRF, pois a exigência da multa pressupõe a validade daquela exigência.

2. Mérito

2.1 Da dupla penalidade. Impossibilidade de manutenção da multa de ofício. Bis in idem configurado

Alega que a manutenção da multa isolada através do presente lançamento representa fazer incidir multa de ofício de 75% sobre o valor do tributo por duas vezes, em que pese se esteja tratando do mesmo fato gerador.

Tal medida se afigura um bis in idem punitivo, que nossa jurisprudência administrativa tem reiteradamente afastado. Estão transcritas ementas e parte de voto em julgamento sobre o tema proferido pelo CARF.

2.2 Do descabimento da multa aplicada. Do caráter confiscatório. Art. 1º do Decreto nº 2.347/97. ADI 551 STF

Discorda da multa aplicada com o percentual de 75%, pois se afigura confiscatória.

Alega que busca a aplicação do art. 1º do Decreto nº 2.346/97, que impõe a obediência a entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal em caráter vinculativo às esferas administrativas. Acrescenta que merece atenção a posição firmada pelo pleno do STF ao considerar confiscatória a multa tributária, quando não guardar proporcionalidade entre a "violação e a sanção".

Após o relato de entendimentos doutrinários sobre o tema, diz o seguinte:

Assim, há de ser reconhecida a revogação das normas sancionatórias invocadas pela pessoa política pela ordem jurídica fundamental da coletividade instalada na 'Lex Legum' vigorante, uma vez que conflita com o princípio constitucional tributário que veda o confisco, expresso no art. 150, IV, da CF/88, a merecer obediência no presente feito, por força do Art. 1º do Decreto nº 2346/97.

2.3 Da impossibilidade de aplicação de juros moratórios lastreados na taxa referencial de juros SELIC

Discorda dos valores lançados, pois, segundo o art. 161 do CTN, está autorizada somente a cobrança de juros moratórios. O valor exigido corresponde a juros remuneratórios de capital. Em apoio a esses argumentos está transcrita decisão judicial sobre o tema.

Ao final, reitera que é ilegal a aplicação de juros SELIC e requer o cancelamento total do auto de infração.

IMPUGNAÇÃO DO IRRF LANÇADO (fls. 673701)

1. Dos fatos

Diz a defesa que, segundo o relatório da ação fiscal as infrações imputadas à contribuinte são as seguintes:

- a) pagamentos efetuados nos anos de 2004 e 2005, onde a fiscalização desconsiderou as despesas decorrentes de reembolso aos sócios por antecipação de despesas da sociedade;
- b) pagamentos de comissões pelo agenciamento de clientes que restaram desconsiderados;
- c) incidência de IRRF sobre os pagamentos acima referidos.

Em decorrência da glosa de despesas, foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, com imposição de multa de ofício e correção pelos juros SELIC.

Pelos mesmos fatos, também foi constituído um crédito de IRRF com base no art. 674 do Decreto nº 3.000/99, devidamente acrescido de multa de ofício e correção pelos juros SELIC, além de um auto de infração consignando a multa isolada por força do Art. 44, I da Lei nº 9.430/96.

Destaca que os mesmos fatos deram ensejo a aplicação de duas penalidades:

- (i) uma considerando a indedutibilidade das despesas para IRPJ e CSLL;
- (ii) outra submetendo a mesma base tributável à incidência do IRRF, com reajustamento da base de cálculo.

Por isso, a exigência fiscal deve ser cancelada.

2. Do direito

2.1 Preliminar

2.1.1 Da nulidade do auto de infração por ausência de regularidade no procedimento de mandado fiscal fiscalização

Após citar e descrever a aplicação de atos normativos e legais relativos ao assunto, alega que não houve a instauração de regular procedimento fiscal, porquanto não viu expedido o necessário mandado de procedimento fiscal em relação ao IRRF. Acrescenta que a autuada sequer tinha ciência que estava sob verificação do tributo em questão.

Diante desse fato, diz a defesa, o lançamento deve ser cancelado.

2.1.2 Da nulidade do auto de infração por ausência de requisito legal, art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72.

Diz que a descrição dos fatos é elemento essencial para a validade do lançamento tributário, no entanto, o auto de infração não consigna adequadamente os fatos que levaram à exigência contestada. Restou lavrado o “relatório fiscal”.

Não há identificação e referência explícita a “quais os documentos objeto da insurgência da fiscalização”.

Além disso, não há nenhuma outra prova coligida aos autos que desfaça a assertiva de que tais despesas eram assumidas em prol da atividade da empresa.

Também não existe um cálculo de excesso em relação ao combustível reembolsado, ou mesmo qualquer referência, ao menos indiciária, de que as comissões de agenciamento de clientes (fato corriqueiro no ramo) não decorram do serviço efetivamente prestado.

O impugnante conclui que é evidente a impossibilidade de defesa, uma vez que não há adequada narração dos fatos que consubstanciam a peça de infração, padecendo de invalidade o auto impugnado, por afronta aos ditames do art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72.

2.2 Mérito

2.2.1 Da decadência. Período de janeiro, fevereiro e até o dia 16 de março de 2004

Tendo em vista que o crédito foi constituído em 17/03/2009, está configurada a decadência do lançamento em relação aos meses em destaque, pois o IRRF se amolda às hipóteses de lançamento por homologação, contando-se o prazo a partir do fato gerador. Em apoio aos argumentos apresentados, está transcrita doutrina sobre o tema.

2.2.2 Da equivocada aplicação do art. 61 da Lei 8.981/95. Art. 674 do RIR/99

Alega que a fiscalização efetuou a revisão das bases de IRPJ e da CSLL do período em questão, lavrando os autos de infração de IRPJ e CSLL por discordar das despesas lá lançadas.

Em ato contínuo, pelos mesmos fatos, lançou IRRF sobre as mesmas despesas glosadas, contrariando a regra clara trazida no art. 61 da Lei n.º 8.981/95 (art. 674 do RIR199), que não possui a abrangência trazida no presente.

Ocorre que a aplicação da regra do art. 674 não se afigura de aplicação concomitante às regras do lucro real, mas sim, quando estas últimas não são aplicáveis, diz a defesa. Destaca: A exigência do IRRF com fulcro no Art. 674 do RIR (Art. 61 da Lei n.º 8.961/95) não comporta coexistência com a exigência do lucro real, sendo esta excludente daquela.

Após transcrever jurisprudência sobre a questão, conclui que é incabível o lançamento atacado, que deve ser cancelado.

2.2.3 Do descabimento da multa aplicada. Do caráter confiscatório. Art. 1º do Decreto n.º 2.346/97. ADI 551-STF Discorda da multa aplicada com o percentual de 75%, pois se afigura confiscatória.

Alega que não está em busca de debate sobre a constitucionalidade da lei, mas busca a aplicação do art. 1º do Decreto n.º 2.346/97, que impõe a obediência a entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal em caráter vinculativo às esferas administrativas. Acrescenta que merece atenção a posição firmada pelo pleno do STF ao considerar confiscatória a multa tributária, quando não guardar proporcionalidade entre a "violação e a sanção".

Após o relato de entendimentos doutrinários sobre o tema, diz o seguinte:

Assim, há de ser reconhecida a revogação das normas sancionatórias invocadas pela pessoa política pela ordem jurídica fundamental da coletividade instalada na 'Lex Legum' vigorante, uma vez que conflita com o princípio constitucional tributário que veda o confisco, expresso no art. 150, IV, da CF/88, a merecer obediência no presente feito, por força do Art. 1º do Decreto n.º 2346/97.

Conclui que é descabida a aplicação da referida multa.

2.2.4 Da impossibilidade de aplicação de juros moratórios lastreados na taxa referencial de juros SELIC

Discorda dos valores lançados, pois, segundo o art. 161 do CTN, está autorizada somente a cobrança de juros moratórios. O valor exigido corresponde a juros remuneratórios de capital. Em apoio a esses argumentos está transcrita decisão judicial sobre o tema.

Ao final, reitera que é ilegal a aplicação do juros SELIC e requer o acolhimento das preliminares e, no mérito, o cancelamento total do auto de infração.

Portanto, a parte litigiosa dos autos refere-se somente às exigências do IRRF e da multa e dos juros isolados.

Entretanto, aquela DRJ, ao apreciar o apelo do Recorrente, entendeu por bem julgar como procedente o lançamento. O acórdão proferido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF.

O mandado de procedimento fiscal consiste em mero instrumento interno de planejamento, controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do lançamento as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento, especialmente quando sequer foi confirmada a irregularidade apontada pela impugnante.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Possuindo o auto de infração todos os requisitos necessários à sua formalização, o lançamento não é nulo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2004, 2005

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

A decadência do direito de constituir o crédito tributário deve observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, quando inexistir pagamento antecipado em tributo sujeito a lançamento por homologação.

PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Está sujeito à incidência do imposto exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado sem causa comprovada ou a beneficiário não identificado, independentemente do regime de tributação adotado pela pessoa jurídica para a apuração do lucro tributável pelo imposto de renda.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA DE OFÍCIO. EXIGIBILIDADE.

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 de multa punitiva correspondente.

JUROS DE MORA. SELIC.

A utilização da taxa SELIC no cálculo dos juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo ser dispensada.

MULTA ISOLADA. NÃO RETENÇÃO DO IMPOSTO PELA FONTE PAGADORA.

A fonte pagadora está sujeita à multa de ofício isolada quando constatada a falta de retenção do imposto devido após a data fixada para entrega da declaração de ajuste anual do beneficiário do rendimento.

JUROS ISOLADOS. INCIDÊNCIA SOBRE O IMPOSTO NÃO RETIDO.

É devida a incidência de juros, isoladamente, sobre o valor do imposto que deixou de ser antecipado, por expressa disposição legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ao ser intimado do acórdão proferido, o Recorrente, em que pese, quando da insurgência inicial ter apresentado duas Impugnações (uma para combater o lançamento de IRRF e outra para combater a multa isolada), apresentou um único Recurso Voluntário, no qual, em sede preliminar, aduz pela nulidade da autuação (i) por suposto vício no MPF; (ii) pelo descumprimento de requisitos legais.

Em prejudicial de mérito, alega (iii) a ocorrência de decadência de parte do crédito tributário.

No mérito, pugna pela improcedência do lançamento (iv) tendo em vista a impossibilidade de haver concomitância entre a glosa de despesas e o lançamento de IRRF combatido, (v) pela impossibilidade de responsabilidade da fonte pagadora pelo IRRF após o encerramento do ano-calendário.

Pugna, ainda, (vi) pelo reconhecimento do caráter confiscatório da penalidade aplicada; (vii) pela impossibilidade de concomitância da multa isolada e da multa de ofício e, por fim, (viii) pela impossibilidade de aplicação da taxa SELIC para correção do crédito tributário e das penalidades.

Ato contínuo, os autos foram distribuídos a este relator para análise do Recurso do Voluntário apresentado.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhenas Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE.

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido em 07/06/2013 (AR de fls. 771), apresentando o Recurso Voluntário no dia 09/07/2013 (fls. 773), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72.

Portanto, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e, por isso, uma vez cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DAS PRELIMINARES

DOS SUPOSTOS VÍCIOS DO MPF.

Em sede preliminar, o Recorrente alega que *“não houve a instauração de regular procedimento, porquanto não se viu expedido o necessário mandado de procedimento em relação ao IRRF”*. Por isso, requer o reconhecimento da nulidade da autuação.

Não há como dar guarida aos argumentos do Recorrente, uma vez que o ponto levantado em sede preliminar já se encontra pacificado e sumulados no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É que a súmula CARF n.º 171, deixa claro que a *“irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento”*.

Por outro lado, a não ser nos casos de presunções relativas, não há nenhum dispositivo legal que imponha a obrigatoriedade de a fiscalização apontar e intimar previamente o contribuinte sobre os fatos e tributos que serão analisados em ação fiscal.

Inclusive, não se tem dúvidas de que pode, a fiscalização, promover a autuação com base nos elementos que possua, sem sequer se valer das informações do contribuinte para confirmar eventuais fatos ocorridos e identificados no procedimento de fiscalização. Eventual direito ao contraditório e à ampla defesa deverá ser garantido no curso do processo administrativo e não antes, como faz entender o contribuinte.

Portanto, REJEITA-SE a preliminar de nulidade da autuação.

DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR SUPOSTO VÍCIO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Ainda em sede preliminar, o Recorrente pugna pelo reconhecimento da nulidade da autuação, uma vez que, aos seus olhos, não foi cumprido o disposto no inciso III, do artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72.

Em síntese, o Recorrente alega que a fiscalização não consignou *“adequadamente os fatos que levaram à exigência em questão”*.

Mais uma vez, não assiste razão ao Recorrente.

De pronto, não se pode deixar de consignar que as hipóteses de nulidade do atos praticados pela administração estão devidamente elencadas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, e estas hipóteses são limitadas. Veja-se a redação do dispositivo legal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Contudo, vez ou outra, há uma certa confusão das partes quando invocam a nulidade do procedimento, quando, na verdade, se está se aduzindo uma questão de mérito, como no caso, por exemplo, de uma interpretação equivocada da legislação por parte da fiscalização ou não acatamento dos argumentos aduzidos no apelo apresentado pelas partes. Neste sentido, são precisas as colocações da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, na declaração de voto constante do acórdão de n.º 1402-003.857 (Processo n.º 16561.720171/2016-17). Veja-se:

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato "que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade". (BASTOS, Celso Ribeiro Curso de direito administrativo, 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terá como eventual consequência a improcedência do lançamento, não sua nulidade

Este relator não tem dúvidas de que a expressão "preterição do direito de defesa", constante no inciso II, do citado artigo 59, pode ter diversas interpretações e, por consequência, uma aplicação ampliada. Assim, qualquer ato da administração que, de alguma forma, dificulte ou inviabilize o direito de ampla defesa outorgado aos contribuintes, poderá macular o ato praticado, devendo este ser considerado nulo.

No presente caso, entretanto, não se vislumbra a ocorrência de nenhuma das hipóteses de nulidade elencadas no citado artigo 59 do Decreto 70.235/72.

Em primeiro lugar, não há qualquer vício no ato quanto à competência das autoridades que promoveram a análise do apelo do Recorrente. Inclusive, não há qualquer apontamento do Recorrente neste sentido.

Por outro lado, da análise da acusação fiscal, pode-se verificar com certa facilidade que os fatos que levaram à conclusão pela exigência do IRRF e pela aplicação das penalidades foram devidamente narrados, sendo que o agente autuante demonstrou, inclusive, as contas contábeis analisadas, ou seja, restou demonstrado onde os pagamentos realizados estavam contabilizados e o motivo pelo qual haveria a incidência do IRRF em comento.

Ademais, a fiscalização apontou quais os documentos foram requeridos ao contribuinte no curso da ação fiscal, sendo demonstrado em seguida o motivo pelo qual estes documentos não seriam capazes de afastar a incidência do imposto de renda na fonte.

Portanto, REJEITA-SE também esta preliminar de nulidade do lançamento.

DA DECADÊNCIA.

Como prejudicial de mérito, o Recorrente aduz pela ocorrência de decadência do direito de a Fazenda Pública de constituir parte do crédito tributário ora em discussão.

Em resumo, invocando o preceito contido no §4º, do artigo 150 do CTN, o Recorrente alega que houve a decadência dos créditos tributários relativos aos “*meses de janeiro, fevereiro e março até o dia 16, do ano-calendário de 2004, uma vez que a presente peça de constituição do crédito tributário fora erigida somente em 17 de março de 2009.*”

Ocorre que, ao contrário das colocações do contribuinte, nos termos da súmula CARF n.º 114, “*o Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN*”.

Nestes termos, sendo obrigatória a aplicação do entendimento sumulado e considerando que o fato gerador mais antigo, ocorrido em janeiro de 2004, a contagem do prazo decadencial de 05 anos se iniciou em 01/01/2005, findando-se, por consequência, 01/01/2010.

Como a intimação do lançamento se deu em 17/03/2009, sem maiores delongas, não há que se falar decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário em questão.

Por todo exposto, vota-se por REJEITAR a preliminar de decadência aduzida no Recurso Voluntário ora em análise.

DO MÉRITO.

DAS PREMISSAS QUANTO AO IRRF EXCLUSIVO PREVISTO NO ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981/95.

Antes de se verificar o mérito da discussão, quando se analisará a acusação fiscal e os argumentos e provas apresentados pela Recorrente, entende-se como necessária a fixação de algumas premissas no que tange às hipóteses de incidência do IRRF previstas no artigo 61 da Lei n.º 8.981/95.

Neste sentido, de pronto, transcreve-se a redação do dispositivo legal em comento:

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 n.º 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. (destacou-se)

Da interpretação do texto, entende-se que existem três regras-matrizes de incidência distintas, cada uma com uma hipótese (critério material), que serão a seguir esmiuçadas.

Aqui, cumpre ressaltar que, nos termos das lições de Paulo de Barros Carvalho, “*a construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado*”¹.

Contudo, embora entenda-se pela inesgotabilidade da interpretação, que está intimamente ligada ao intérprete e seu “universo de linguagem”, a construção da RMIT encontra limites, em especial na atribuição de sentidos do texto legislado, texto este que deve ser a base do intérprete:

“A interpretação toma por base o texto: nele tem início, por ele se conduz e, até o intercâmbio com outros discursos, instaura-se a partir dele. Ora, o texto de que falamos é o jurídico-positivo e o ingresso no plano de seu conteúdo tem que levar em conta as diretrizes do sistema”. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 194)

No presente caso, o entendimento pela existência de mais de uma regra-matriz do IRRF, nos termos apresentados pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/95, fica evidente, aos olhos deste relator, pela indicação, no parágrafo primeiro, do advérbio “também”, que indica uma inclusão.

Além deste advérbio, no texto do parágrafo verifica-se a locução conjuntiva “bem como”, para remeter à hipótese do § 2º, do artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

Ambos (“também” e “bem como”) remetem à existência de mais uma hipótese de incidência, além daquela prevista no caput do artigo. Ou seja, como restará demonstrado, além da RMIT apresentada no caput do artigo, o legislador, no parágrafo primeiro, trouxe mais duas hipóteses de incidência do imposto de renda retido na fonte, com regramentos próprios e, em especial, com critérios materiais distintos.

Ademais, nos ensina o professor Paulo de Barros Carvalho que, no que tange à regra-matriz de incidência tributária,:

“Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).” (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 533)

E com base nessa estrutura da regra-matriz, tão bem colocada pela doutrina citada, que, reitere-se, ao se analisar o disposto no transcrito artigo 61 da Lei nº 8.981/95, verifica-se a existência de três hipóteses de incidência do IRRF.

A primeira regra-matriz está no caput do dispositivo e tem como critério material (critério este “*representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento*”, nas lições Paulo de Barros Carvalho) o pagamento, pela pessoa jurídica, de valores cujo beneficiário não pode ser identificado pela fiscalização.

Já a segunda regra-matriz está estampada na primeira parte do parágrafo primeiro do dispositivo legal e tem como critério material o pagamento, também por pessoa jurídica, de

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 532.

valores “a terceiros ou sócios, acionistas ou titular”, independentemente da contabilização, quando não for comprovada a operação ou a sua causa do pagamento realizado.

Veja-se, neste sentido, que a identificação do beneficiário, que poderá ser terceiro, sócio, acionista ou titular é pressuposto para a incidência do IRRF. O que importa, diante do critério material da RMIT, é a caracterização dos “pagamentos efetuados” ou dos “recursos entregues” quando não for “comprovada a operação ou a sua causa”.

Não se concorda aqui, com toda venia, com que restou decidido no acórdão nº 1201-004.560², no sentido de que, em síntese, pela leitura em conjunto do dispositivo legal, a identificação do beneficiário já seria suficiente para afastar a incidência do IRRF em comento.

Neste norte, há de se ressaltar, inclusive, que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 trata-se de uma tributação exclusiva na fonte, o que pressupõe a impossibilidade de o rendimento sujeito ao imposto de renda exclusivo na fonte ser somando, computado com os demais rendimentos auferidos pelo beneficiário, para fins de cálculo do imposto de renda devido ao final do ano-calendário.

Sabe-se que a doutrina traz diversos apontamentos e críticas acerca desta tributação de forma definitiva/exclusiva, invocando, em especial, sua incompatibilidade com o texto da Constituição Federal de 1988. Veja-se:

“Pensamos, pois, que a tributação de operações isoladas que propiciaram receitas às pessoas físicas ou jurídicas, a uma alíquota fixa e ao largo do sistema de deduções, é inconstitucional, porque: (a) desatente aos critérios da generalidade, da progressividade e da universalidade, que devem informar este tributo (art. 153, § 2º, I, da CF); (b) atenta contra o caráter pessoal de que o tributo em tela se reveste, por imperativa determinação do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF); e (c) incide sobre resultados que podem não refletir o conceito geral e universal da renda tributável, levando, deste modo, ao confisco, vedado pelo art. 150, IV, da CF. (CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto de Renda (perfil constitucional e temas específicos. 3ª edição revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009. Pág. 322). (destacou-se)

.....

“Da mesma forma se nos revelam exemplo de aplicação inadequada de praticidade no campo fiscal as hipóteses previstas na disciplina legal do Imposto sobre a Renda, no que concerne à pessoa física, de tributação de rendimentos em separado.

Como sabido, dentre os critérios constitucionais informadores do Imposto sobre a Renda temos a universalidade, a significar que todos os rendimentos devem ser alcançados pelo tributo, sejam oriundos do trabalho, sejam oriundos do capital ou da combinação de ambos, resultando, de sua análise conjunta, a existência, ou não, de renda.

² ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2001, 2002

IR-FONTE. BENEFICIÁRIO IDENTIFICADO. SUPOSTO PAGAMENTO SEM CAUSA. NÃO INCIDÊNCIA.

Somente estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, trata-se de pressuposto legal constante do caput do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995. Quando identificados os beneficiários, deve ser afastada a incidência do IR-Fonte.

Com a identificação dos beneficiários é possível rastrear os pagamentos de forma a permitir que a autoridade fiscal averigue se os receptores declararam corretamente tais pagamentos e se os valores foram oferecidos à tributação, autuando eventual omissão de receitas.

O legislador incluiu a hipótese de pagamento sem causa para determinar se os valores recebidos pelo beneficiário estão sujeitos à tributação ou se configuram mera transferência patrimonial, sendo irrelevante ser a causa do pagamento lícita ou ilícita.

Não obstante, o regramento legal do Imposto sobre a Renda consigna hipóteses de tributação em separado, isto é, a exigência do imposto se dá de maneira definitiva e o valor pago a esse título não integrará a apuração efetuada para efeito de ajuste anual. Em outras palavras, o montante tributado não se comunica com os demais rendimentos, exigindo-se, apenas, seja informado, na declaração de ajuste anual, sua percepção e o valor recolhido.

Exemplifique-se, na legislação do Imposto sobre a Renda, com as incidências referentes aos rendimentos resultantes de ganhos de capital e os decorrentes de aplicação em bolsa de valores.

Parece indubitável que o legislador, nesses casos, optou por adotar normas de simplificação, voltadas a assegurar a arrecadação do imposto. De todo modo, a crítica a essa opção justifica-se pelo fato de que tal proceder, por vulnerar a diretriz da universalidade – e, assim, a própria isonomia –, pode acarretar um aumento de carga tributária em relação a esse imposto, o que poderia ser evitado se descartadas as hipóteses de tributação em separado. (COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007. Págs. 305 e 306) (destacou-se)

Contudo, sabe-se também dos limites do julgamento no âmbito contencioso administrativo tributário, que está limitado à análise da aplicação da legislação válida e vigente no ordenamento jurídico pátrio. Não se pode, no âmbito deste Conselho, nos termos do excerto da súmula CARF nº 02, “*se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Neste sentido, a identificação do beneficiário, para fins de aplicação do IRRF previsto no parágrafo 1º do dispositivo legal, além de ser pressuposto, se mostra irrelevante, a não ser que o contribuinte, dentro da linguagem das provas, demonstre que o beneficiário também está sendo cobrado IRRF, através de autuação específica, por exemplo, ou tenha levado àquele rendimento à tributação, recolhendo o imposto incidente sobre os rendimentos auferidos.

Entende-se, por outro lado, que a causa do pagamento não está ligada à licitude ou ilicitude da operação. Ou seja, não há que se verificar, para fins de incidência do IRRF, se o pagamento ou a entrega dos recursos, por exemplo, se deu nos contornos da legislação. Este é, inclusive, o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira. Confira-se:

“ (...) se a incidência do imposto de 35% na fonte não pressupõe a existência de ilicitude, mas pode abranger-la, também não ocorre necessariamente em todos os casos em que haja a prática de um crime ou de outra ilegalidade, mas apenas naqueles em que a saída de recursos do caixa da fonte pagadora se dê nas circunstâncias descritas no artigo 61, isto é, quando não haja identificação do beneficiário do pagamento ou não comprovação da respectiva causa. Isto é assim porque a licitude ou ilicitude não compõe a descrição das hipóteses de incidência da norma desse artigo, necessárias e suficientes para o nascimento da obrigação correspondente. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. 6. Tributação em Torno de Atos Ilícitos. In: ADAMY, Pedro Augustin, FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação do Ilícito. São Paulo: Malheiros, 2018, pág 125) (destacou-se)

Assim, cabe à fiscalização, quando da constituição do crédito tributário, apontar e comprovar que não houve causa nos pagamentos realizados, no sentido de que o pagamento não teve uma motivação que a justificasse, ou demonstrar que não foi comprovada a operação que deu causa ao pagamento.

Por fim, a terceira regra-matriz pode ser verificada na leitura do última parte do parágrafo 1º do dispositivo legal, e tem como critério material a “*hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991*”. Este dispositivo legal tem a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento. (destacou-se)

Pela leitura deste dispositivo, quando houver o pagamento de uma das rubricas apontadas pelo legislador, ou seja, quando houver pagamento da denominada “remuneração indireta”, a fonte pagadora tem a obrigação de (i) identificar o beneficiário e (ii) adicionar aos salários os valores pagos àquele título. Não fazendo a identificação do beneficiário e/ou se omitindo quanto às suas obrigações, a pessoa jurídica ficará sujeita à incidência do IRRF sobre os pagamentos realizados, à alíquota de 35%.

Neste caso, é ônus da fiscalização, ao efetivar o lançamento de ofício do IRRF, apontar e comprovar que o contribuinte deixou de cumprir os comandos e obrigações impostos no artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

Por outro lado, ao contrário do que alega o contribuinte em seu apelo, por se tratar de um imposto de renda exclusivo na fonte, é esta (a fonte) o sujeito passivo e não o beneficiário do rendimento. Assim, nos termos definidos pelo Parecer Normativo COSIT nº 01/2002, “no caso de imposto de renda incidente exclusivamente na fonte, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora”.

Portanto, em conclusão, entende-se que existem três regras-matrizes do IRRF previstas no artigo 61 da 8.981/95, quais sejam:

(i) efetuar pagamento a beneficiários não identificados;

(ii) efetuar pagamento a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, sendo que a licitude ou ilicitude da causa do pagamento é irrelevante.

(iii) pagamento de remuneração indireta, sem o cumprimento dos requisitos elencados no parágrafo primeiro do artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

E é com base nestas premissas que se analisará a autuação questionada pelo contribuinte. É que se passa a fazer.

DO IRRF CUMULADO COM A GLOSA DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA.

Em tópico específico, o Recorrente alega que não poderia prevalecer a constituição do IRRF ora em análise, uma vez que, tendo como base os mesmos pagamentos realizados, a fiscalização teria promovido a glosa das despesas apropriadas na apuração do lucro do contribuinte. Glosas estas, lembre-se, que não estão sendo discutidas no presente processo administrativo.

O Recorrente afirma, neste sentido, que não se pode admitir a aplicação do disposto no artigo 61 da Lei n.º 8.981/95 de forma cumulada com a glosa das despesas, com efeitos no IRPJ e da CSLL do contribuinte.

De pronto, cumpre registrar, por lealdade processual, que este relator, em um posicionamento adotado no acórdão n.º 1302-003.216 (sessão de julgamento de 20 de novembro de 2018), aderiu à tese proposta pelo ora contribuinte, ou seja, se manifestou, à época, pela impossibilidade da concomitância entre a glosa de despesas e a incidência do IRRF. Naquela oportunidade, entretanto, a maioria do colegiado entendeu pela ausência de impedimento da concomitância em questão, ficando este relator vencido na discussão.

E, de fato, após se refletir bastante sobre o tema, entende-se que o entendimento da maioria do colegiado naquele julgamento estava correto e, por isso, neste momento, este relator altera a posição anteriormente adotada, como se passa a demonstrar.

Como apontado nas premissas acima, o legislador, ao instituir o IRRF previsto no artigo 61 da Lei n.º 8.981/95, apontou três hipóteses de incidência distintas do imposto de renda na fonte.

Assim, a pessoa jurídica, efetuando um pagamento (i) cujo beneficiário não pode ser identificado, (ii) quando não comprovada a causa ou a operação ou, por fim, (iii) quando verificado o pagamento de remuneração indireta sem o cumprimento dos requisitos do artigo 74 da Lei n.º 8.383/91, ficará sujeita à incidência do IRRF previsto no 61 da Lei n.º 8.981/95.

Não se pode olvidar que o dispositivo legal – artigo 61 da Lei n.º 8.981/95 –, utilizado como fundamento para embasar o lançamento ora analisado, elege, nos termos autorizados pelo parágrafo único³, do artigo 45 do CTN, como responsável, a pessoa jurídica que efetuar os pagamentos.

Veja-se que não há qualquer impedimento na eleição deste responsável, já que autorizado expressamente pelo Código Tributário Nacional.

Por outro lado, não se confunde o IRRF, com os tributos devidos pela pessoa jurídica, notadamente o IRPJ e a CSLL.

³ Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

No caso em análise, aquele IRRF é devido pelos beneficiários dos pagamentos, mas o legislador optou em imputar à pessoa jurídica que realiza os pagamento a responsabilidade pelo recolhimento, em especial quando caracterizada uma das hipóteses já descritas à exaustão neste voto.

Completamente diferente é a apuração do lucro, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, que, com seus regramentos próprios, admite ou não a apropriação de despesas incorridas pela entidade, que, neste caso, é o sujeito passivo direto da obrigação tributária.

Em voto proferido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a conselheira então presidente daquela Turma de Julgamento, Andréa Duek Simantob, aponta com precisão esta diferença. Por isso, pede-se vênua pra transcrever trecho do voto consignado no acórdão de n.º 9101-004.543, *in verbis*:

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.

É 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.

O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2010, 2011

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 nº 9101-004.543 – Sessão de 07/11/2019)

Assim, adotando-se como razão de decidir o entendimento acima transcrito, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA
DO PERCENTUAL DA MULTA APLICADA.

Em argumentos subsidiários, o Recorrente aduz pela inaplicabilidade da multa no percentual de 75%, por seu nítido caráter confiscatório.

Como se observa do apelo do Recorrente, toda sua argumentação neste ponto está fincada em suposta inconstitucionalidade dos dispositivos legais invocados pela fiscalização, uma vez que o percentual da multa aplicada seria confiscatório.

Contudo, como sabido, nos termos da Súmula CARF nº 02, este colegiado “*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Assim, não se pode dar guarida aos argumentos apresentados pelo Recorrente.

Portanto, vota-se POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário neste ponto.

DA MULTA ISOLADA APLICADA

Em tópico específico, o Recorrente alega que não poderia ter sido aplicada a multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

Para fundamentar seus argumentos, o Recorrente transcreve julgado que trata da concomitância na aplicação da multa de ofício e isolada, nos casos em que é identificada a ausência de recolhimento das estimativas da CSLL, bem como há constituição de ofício (com aplicação da penalidade de 75%) da contribuição devida no ano-calendário.

Pois bem.

Em primeiro lugar, deve-se pontuar que o fundamento apresentado pelo contribuinte não guarda qualquer similitude com a presente discussão.

De fato, nos casos de concomitância da multa isolada (pela falta de recolhimento da estimativa) e a constituição do crédito tributário, com a penalidade de 75%, o CARF tem entendimento sumulado (Súmula nº 105) que, para os anos-calendários anteriores a 2007, não se pode falar em aplicação concomitante das penalidades.

Após 2007, a discussão ainda é grande nos colegiados, sendo que este relator também afasta aquela concomitância, apesar de não ser acompanhado pela maioria do colegiado.

Ocorre que, no presente caso, a multa isolada foi aplicada de acordo com a orientação estampada no Parecer Normativo Cosit n.º 1/02 e nos termos do artigo 9º da Lei n.º 10.426/2002.

Como demonstrado no relatório acima, a penalidade só foi aplicada com relação aos pagamentos em que o beneficiário foi identificado, bem como a sua causa (pagamento de comissões).

Assim, não foi constituído o IRRF com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 com relação aos pagamentos que deram ensejo à aplicação da multa isolada. Neste sentido, transcreve-se mais uma vez o que constou no Relatório Fiscal:

O contribuinte efetuou pagamentos de comissões a pessoas físicas nos anos de 2004 e 2005 sem proceder a retenção do imposto de renda na fonte. Os beneficiários foram João Felipe Penna de Moraes Lopes, em 2004, e Alberto Tofani, em 2005. Vide fls. 305 a 355 cópias dos recibos de pagamento e cópias dos cheques emitidos pela Martins & Andrade em favor dos beneficiários. Os pagamentos foram contabilizados nas contas 4.1.01.002-0299 — Outras Despesas c/Pessoal e 4.1.01.002.0280 — Comissões (vide cópia do Razão a fls. 117 a 140). Em resposta A intimação fiscal o contribuinte confirma que os pagamentos são relativos a comissões pelo agenciamento de clientes (fls. 45 a 55).

Desse modo, o sujeito passivo deixou de efetuar recolhimento do referido tributo, o que ensejou o lançamento de ofício de multa e juros isolados sobre o imposto não recolhido

E da análise dos Autos de Infração fica fácil constatar que os pagamentos que deram ensejo ao IRRF não se confundem com os pagamentos que deram ensejo à aplicação da multa isolada. As bases são completamente distintas. Assim, não há que se falar em “bis in idem”, como inadvertidamente o Recorrente alega em seu apelo.

Desta feita, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário também neste ponto.

DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC PARA CORREÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

Por fim, sem maiores delongas, não se pode dar guarida ao argumento do Recorrente, quando afirma que a SELIC não pode ser considerada na correção dos créditos tributários que são objeto dos Autos de Infração em comento.

Essa discussão, há muito já está pacificada no âmbito do Conselho, como se observa do texto da súmula CARF n.º 04, que tem a seguinte redação: “*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais*”.

Portanto, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário também neste ponto.

DA CONCLUSÃO

Em conclusão, vota-se:

- (i) por REJEITAR as preliminares de nulidade e decadência; e
- (ii) no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário..

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhenas Dias