



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.720472/2015-81
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-009.940 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 23 de setembro de 2021
Recorrente CONSTRAN S/A - CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - 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, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte contra o Acórdão n.º 1401-002.957, proferido na Sessão de 17 de outubro de 2018, que negou provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencidas as Conselheiras Lívia De Carli Germano e Letícia Domingues Costa Braga.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2010, 2011

PAGAMENTO SEM CAUSA E/OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. TRIBUTAÇÃO NA FONTE.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

MULTA QUALIFICADA. LEGITIMIDADE.

Os registros contábeis de despesas e dos respectivos pagamentos, lastreados em documentos **inidôneos**, buscam, justamente, impedir ou retardar, por parte da autoridade fazendária, o conhecimento da ocorrência do fato gerador o auferimento de renda por parte de terceiro, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Cabível a imposição da multa isolada **qualificada** de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra em qualquer das hipóteses definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.

A contribuinte interpôs embargos, que foram rejeitados.

O recurso visa rediscutir a seguinte matéria: “Inaplicabilidade do artigo 61 da Lei n.º 8.981/95 quando a mesma hipótese deu origem à tributação pelo IRPJ e pela CSLL por redução indevida do lucro real”

Em suas razões recursais a contribuinte aduz, em síntese, que a análise evolutiva da legislação indica a impossibilidade de exigência simultânea do IRPJ, em razão da glosa de custos e IRRF, com base no art. 61, da Lei n.º 8.981; que essa análise evolutiva pode ser iniciada com o artigo 3º, parágrafo 3º, da Lei n.º 4.154/62 (consolidado no artigo 570 Regulamento do Imposto de Renda de 1980 – RIR/80), que foi absorvido pelo artigo 8º do Decreto-Lei n.º 2.065/83, que, por sua vez, foi sucedido pelo artigo 44 da Lei n.º 8.541/92. A linha cronológica pode ser representada da seguinte maneira; que o artigo 61 da Lei n.º 8.981/95 prevê a incidência do IRRF, à alíquota de 35%, sobre pagamentos ou entrega de recursos sem causa, sem comprovação da operação ou sem a identificação do beneficiário, “*ressalvadas normas especiais*”; que o artigo 62 da mesma lei majorou, de 25% a 35%, a alíquota do IRRF previsto no artigo 44 da Lei n.º 8.541/92, demonstrando, claramente, a convivência entre as duas previsões; que, portanto, o artigo 61 da Lei n.º 8.981/95 incide sobre situações não alcançadas pelo artigo 44 da Lei n.º 8.541/92, dentre as quais aquela exatamente discutida no presente caso: redução do lucro real via dedução de despesas indevidas; que o artigo 570 do Regulamento do Imposto de Renda de 1980 (“RIR/80”), que tinha como base a Lei n.º 4.154/62, artigo 3º, § 3º, e o Decreto-Lei n.º 157/67, artigo 19, previa que “*estão sujeitas ao desconto do imposto na fonte, à alíquota de 40% (quarenta por cento), as importâncias declaradas como pagas ou creditadas por sociedades anônimas, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário*”; que a disciplina legal prevista no artigo 570 do RIR/80 foi alterada com a edição do artigo 8º do Decreto-Lei n.º 2.065/83; que isso quer se dizer que o artigo 8º do

Decreto-Lei nº 2.065/83 sucedeu o artigo art. 3º, § 3º, da Lei nº 4.154/62, base legal do artigo 570 do RIR/80; que o artigo 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 previa incidência exclusiva na fonte sobre “*as diferenças verificadas na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer outro procedimento que implique redução no lucro líquido do exercício*”; que de acordo com o PN CST nº 20/84, a redução no lucro líquido do exercício indicada no artigo 8º compreendida quaisquer deduções consideradas indevidas na apuração do lucro real, incluindo a dedução de custos e despesas consideradas inexistentes ou escrituradas sem o suporte documento necessário; que a menção ao artigo 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 é relevante porque esse dispositivo foi sucedido pelo o artigo 44 da Lei nº 8.541/92. Como se pode notar abaixo, a redação desses dispositivos é praticamente idêntica e a sua sucessão foi, inclusive, reconhecida pela Coordenação do Sistema de Tributação nº 4/94 e pelo Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6/96; que o propósito do artigo 44 da Lei nº 8.541/92 era coibir a transferência de recursos a terceiros, a partir da constatação de redução indevida do lucro líquido, o que incluía a declaração de pagamento ou créditos sem que fosse comprovada a causa, a operação ou identificado o beneficiário, como é o caso dos autos; que considerando que o artigo 44 da Lei nº 8.451/92 apresentava como materialidade a omissão de receitas ou a redução indevida do lucro líquido, os casos em que não houvesse escrituração contábil, ou em que a escrituração se desse apenas em contas patrimoniais, fugiam a sua incidência, uma vez que não haveria impacto quanto à apuração do lucro líquido; que, portanto, não caberia a exigência de IRRF com base nesse dispositivo, por exemplo, no caso de contribuintes sujeitos ao lucro presumido ou quando a contrapartida do pagamento era uma conta de ativo, e não de uma despesa; que o objetivo do art. 61 era alcançar situações que não eram abrangidas pelo artigo 44 da Lei nº 8.451/92, isto é, as hipóteses em que o pagamento não implicava redução do lucro líquido; que tanto é assim que o parágrafo 1º do artigo 61 prevê a incidência do IRRF sobre os pagamentos sem causa “*contabilizados ou não*”; que nem mesmo a revogação posterior do artigo 44 da Lei nº 8.451/92 poderia alargar o âmbito de aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, já que, desde a sua origem, referida norma estava limitada às hipóteses que não implicassem redução indevida do lucro líquido, isto é, que não implicassem ajustes na apuração do IRPJ e da CSLL.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões nas quais defende a manutenção do recorrido com base, em síntese, nos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, a matéria devolvida para a apreciação do Colegiado está assim descrita: “Inaplicabilidade do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 quando a mesma hipótese deu origem à tributação pelo IRPJ e pela CSLL por redução indevida do lucro real”. Ou seja, discute-se a possibilidade jurídica de se proceder ao lançamento para exigência de IRPJ e reflexos, no caso de glosa de despesas ou custos, como neste caso, e, ao mesmo tempo proceder ao lançamento com base no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1.991, como pagamento feito a beneficiário não identificado e/ou sem causa.

Os fatos, em apertadas síntese, são os seguintes: a Fiscalização identificou pagamentos feito pela recorrente às empresas JSM ENGENHARIA TERRAPLENAGEM LTDA

– ME e SM TERRAPLENAGEM LTDA – ME. No curso da ação fiscal apurou que tais empresas não tinham existência de fato, que eram “laranjas”, e que os serviços contratados não foram efetivamente prestados. Procedeu, então, à glosa dos custos/despesas e procedeu ao lançamento para a exigência de diferença de IRPJ e CSLL e, também, a exigência, sobre os valores pagos a essas empresas, de IRRF, com fundamentos no art. 61, da Lei n.º 8.981, de 1995.

É incontroverso que foram feitos os dois lançamentos, lastreados nos mesmos fatos. O que se discute é a possibilidade da exigência simultânea do IRPJ e do IRRF, este com fundamento no art. 61, da Lei n.º 8.981, de 1995.

A matéria não é nova na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que tem se posicionado no sentido de que a glosa de despesas ou custos, nos casos de pagamentos lastreados em documentos inidôneos não é incompatível com o lançamento para a exigência do IRRF pelo pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.

Acórdão n.º 9101-992.350, de 16 de junho, de 2016:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Exercício: 1995, 1996, 1997

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

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

Acórdão n.º 9101-004.543, de 7 de novembro de 2019:

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.

No mesmo sentido são os Acórdãos 9101-002.605, de 15 de março de 2017, 9101-003.341, de 17 de janeiro de 2018 e 9101-002.351, de 16 de junho de 2016, dentre outros.

Como mencionado no Recorrido, também a própria Receita Federal se pronunciou sobre este ponto por meio da Solução de Consulta Interna n.º 11, de 8 de maio de 2013, a saber:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

A glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento.

Dispositivos Legais: Decreto n.º 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza RIR/1999), arts. 217, 299 e 674.

De fato, são duas infrações distintas, uma é deduzir custos ou despesas cuja efetividade o contribuinte não consegue comprovar, com documento idôneo; em tais situações é legítima a glosa da despesa, que pode resultar no aumento do lucro, ensejando o lançamento para a exigência do IRPJ. Trata-se de exigência tributária em que o sujeito passivo aparece na sua condição de contribuinte. A outra situação é a referida no art. 61, da Lei n.º 8.981, de 1.985 segundo a qual, “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”. Neste caso, o sujeito passivo figura como responsável, fonte pagadora do rendimento.

A alegada incompatibilidade entre a exigência do IRPJ decorrente da glosa do custo/despesa e da multa do art. 61, da Lei n.º 8.981, de 1.995 não existe. Ao contrário, o que se vê da análise sistemática da legislação é a perfeita compatibilidade entre os dois lançamentos. Vejamos.

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

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

Sobreveio, então, a Lei n.º 8.981, de 1995 (em 20 de janeiro de 1.995), que, inicialmente, elevou a alíquota do art. 44, da Lei n.º 8.541, de 1992 para 35% e estabeleceu a multa de 35%, incidente na fonte, sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, a saber:

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

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

Como dito acima, o art. 44, da Lei n.º 8.541, de 1992 foi revogada pela Lei n.º 9.249, que, como se sabe, instituiu a isenção do Imposto de Renda sobre os lucros distribuídos, a partir de 1º de janeiro de 1/996.

Portanto, durante o ano de 1995, vigoraram os dois dispositivos: o art. 44, da Lei n.º 8.541, de 1.992, com a redação dada pela Lei n.º 8.981, de 1991, e o art. 61, da própria Lei n.º 8.981, de 1.995. Nesse período, no caso de glosas de despesas que resultasse na apuração de diferença de lucros, e que pudessem caracterizar pagamento sem causa ou a beneficiário era devida a exigência do IRPJ e a exigência do IRRF, à alíquota de 35%, com fundamento no art. 44, da Lei n.º 8.541, de 1.992. E nesse ponto, é importante revisitar o texto do art. 61, da Lei n.º 8.981, de 1991, que na sua parte final traz a ressalva “ressalvado o disposto em. normas

especiais”. Pois bem, aplicava-se o art. 44, da Lei nº 8.541, de 1.992 e não o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, porque a primeira era norma especial, aplicável a situação específica de redução de lucros; já a segunda é norma geral, aplicável em qualquer caso em que se verifique pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

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

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

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

Por todo o exposto, penso ser devida a exigência da exação do art. 61, sempre que reste caracterizado o pagamento sem causa ou a beneficiário independentemente de o fato resultar em glosa de despesa/custos que, por sua vez, resultar em aumento do lucro e diferença de IRPJ.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa