



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13896.722648/2014-59
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-002.087 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2017
Matéria Pagamentos a Beneficiários não identificados
Recorrentes UTC ENGENHARIA S/A e
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO.

Deve ser mantida a decisão recorrida que reconheceu a decadência parcial do lançamento sobre os valores lançados correspondentes a períodos de apuração quando já ultrapassado o prazo previsto artigo 173, inciso I, do CTN.

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

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

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. NATUREZA DE PENALIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO. PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA.

O IRRF cobrado em face da não identificação do beneficiário ou da não comprovação da operação ou sua causa decorre da presunção legal de que a fonte pagadora assumiu o ônus pelo pagamento do imposto que deixou de reter e recolher em face de pagamentos comprovadamente efetuados a terceiros, sendo erigido pela lei, nestes casos, à condição de responsável pelo seu pagamento. Esta previsão legal não tem a natureza de sanção por ato ilícito e se coaduna com o princípio da praticabilidade tributária.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Não tendo o tributo exigido a natureza de sanção por ato ilícito, nos termos do art. 3ª do CTN é cabível a exigência de penalidade quando este vem a ser exigido de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

MULTA QUALIFICADA. DOLO COMPROVADO. CABIMENTO.

Cabível a qualificação da multa de ofício sobre o IRRF exigido em face de pagamentos dolosamente efetuados a terceiros, ocultados sob a roupagem de empresas formalmente constituídas, mas que não tinham, de fato, existência real, quando demonstrado e comprovado pelo Fisco que esta situação era pleno conhecimento do sujeito passivo.

IRPJ/CSLL. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE *BIS IN IDEM*.

A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, situação que se configura exatamente após o encerramento do exercício. Tal penalidade não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o saldo de imposto apurado ao final do exercício. As duas penalidades decorrem de fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa; e, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso de ofício. O Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa solicitou a apresentação de declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Ana de Barros Fernandes Wipprich e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e voluntário interpostos em face do Acórdão nº 09-56.926, de 27 de fevereiro de 2015, proferido pela 2ª Turma da DRJ-Juiz de fora/MG, que acordou, por maioria de votos em considerar procedente em parte a impugnação, apresentada por UTC ENGENHARIA S/A, aos autos de infração de IRPJ, CSLL e IRRF lavrados contra si; decisão esta consubstanciada na seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA.

Devem ser expurgados do lançamento, os valores lançados correspondentes a períodos de apuração abrangidos pelo prazo decadencial, na forma do artigo 173, inciso I, do CTN.

INCONSTITUCIONALIDADE

O colegiado de 1ª instância administrativa não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2009,2010

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO SEM CAUSA.

Por expressa determinação legal, sujeitam-se ao IRRF, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como 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.

MULTA QUALIFICADA. ADMISSIBILIDADE DE IMPUTAÇÃO. CONFIGURAÇÃO DE PRÁTICA DE CONDUTA FRAUDULENTA. DOLO.

Se o responsável pela retenção do imposto oculta o verdadeiro beneficiário da operação, incorrendo em conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco Federal da ocorrência dos fatos geradores, aplica-se a multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA

A cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. DECADÊNCIA.

Constatado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento obrigatório do imposto sobre a base estimada, sem demonstrar que este não era devido, é cabível o lançamento da multa de ofício isolada.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. DECADÊNCIA.

Constatado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento obrigatório da contribuição sobre a base estimada, sem demonstrar que este não era devido, é cabível o lançamento da multa de ofício isolada.

Conforme consta da decisão recorrida, foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL e IRRF, com o seguinte teor:

Os lançamentos do IRPJ e da CSLL decorreram da apuração de infrações caracterizadas por:

- a) Contabilização de despesas com base em documentos inidôneos, conforme relatório fiscal em anexo;
- b) Contabilização de custos com base em documentos inidôneos, conforme relatório fiscal em anexo;
- c) Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica/Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

O lançamento do IRRF decorreu da apuração da infração caracterizada por:

0001 PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamento(s) sem causa ou de operação(ões) não comprovada(s), contabilizadas ou não, no(s) valor(es) abaixo especificado(s):

A contribuinte autuada impugnou apenas os lançamentos do IRRF e a multa isolada de IRPJ e CSLL. A exoneração dada pelo colegiado recorrido decorreu do reconhecimento da decadência dos lançamentos relativos ao ano-calendário 2008. Foi interposto o competente recurso de ofício em face dos créditos tributários exonerados.

A recorrente interpôs recurso voluntário em 02/04/2015 (e-fls. 1107/1168). Não consta dos autos nenhum documento de ciência da decisão recorrida. Todavia, em despacho (e-fls. 1181) a unidade preparadora reconhece a tempestividade do recurso, *verbis*:

Mediante apresentação de recurso voluntário tempestivo, protocolado em 02/04/2015.

Encaminhe-se ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento, nos termos do art. 33 do Decreto 70.235/72.

Cabe ressaltar que o contribuinte sendo optante pelo Domicílio Tributário Eletrônico – DTE visualiza o processo na íntegra antes mesmo da ciência formal do acórdão recorrido, aplicando-se, no caso da apresentação espontânea de recurso voluntário, o disposto no art. 26, §5º, da Lei 9.784/99: “As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade”.

Em seu recurso voluntário a contribuinte refuta as conclusões do acórdão recorrido, com exceção do reconhecimento da decadência do lançamento relativo ao ano-calendário 2008, alegando, em síntese:

a) que está correta a decisão que reconheceu a decadência parcial do lançamento do IRRF lançado relativo ao ano calendário 2008.

b) A inaplicabilidade do art. 61 da Lei nº 8981/95, quando a mesma hipótese deu origem à tributação pelo IRPJ e CSLL, por redução indevida do lucro real, apontando:

b.1) que o acórdão recorrido teria se limitado a afastar o argumento com base na Solução de Consulta Interna nº 11, de 08/05/2013 da COSIT, deixando de analisar os fundamentos de defesa apresentados;

b.2) que ficou demonstrada a inaplicabilidade do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 ao presente caso pelo fato de que as mesmas operações deram origem ao lançamento de IRPJ e CSLL, fruto da glosa de despesas apropriadas pela Recorrente;

b.3) que, essa dupla exigência sobre a mesma base não se sustenta diante da interpretação da legislação tributária em vigor, notadamente com relação ao contexto normativo à época da publicação do referido dispositivo que serviu de base legal ao lançamento;

b.4) que o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 previa presunção de distribuição automática de lucro equivalente à receita omitida ou à diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, tributada pelo IRRF exclusivo à alíquota de 25%, majorada para 35% pelo art. 62 da Lei nº 8.981/1995;

b.5) que o artigo 61 da Lei nº 8.981/95, que prevê o IRRF invocado pela autoridade lançadora e o artigo 62, que majorou a alíquota do IRRF sobre a distribuição de lucros, previsto no art. 44 da Lei nº 8.541/1992, são tratados na mesma lei;

b.6) que não é mera coincidência a circunstância de que o artigo 61 tenha previsto a incidência de IRRF para as hipóteses que especifica, à alíquota de 35%,

e o artigo 62, em seguida, tenha atribuído a mesma alíquota (35%) para as hipóteses previstas no artigo 44 da Lei nº 8.541/92;

b.7) que, se de um lado, o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 (com a alteração feita pelo art. 62 da Lei nº 8.981/1995) estipulava a incidência de IRRF exclusivo, à alíquota de 35%, no caso de receitas omitidas ou diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, por outro, o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 previa a incidência de IRRF exclusivo, também à alíquota de 35%, aos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou 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, ressalvado o disposto em normas especiais;

b.8) que ambas as normas conviviam, o que se revela pela majoração de alíquota prevista pelo artigo 62 da Lei nº 8.981/95 e que a previsão constante do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 destaca a sua aplicação "*ressalvado o disposto em normas especiais*";

b.9) que nesse contexto o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 era norma especial que prevalecia sobre o seu conteúdo, tanto que, além de não revogá-la, a mesma lei (Lei nº 8.981/95) equiparou as alíquotas, colocando-as no patamar de 35%;

b.10) que os campos de abrangência do artigo 44 da Lei nº 8.541/92 e do art. 61 da Lei nº 8.981/1995 são bastante distintos, pois enquanto o primeiro tinha aplicação restrita aos casos de omissão de receita ou de diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, o segundo, mais amplo e genérico, abrange todas as demais situações de pagamento sem causa ou sem identificação do beneficiário, e desde que a mesma operação não tenha implicado redução indevida do lucro líquido;

b.11) que o PN.CST nº 4/94 ao analisar a vigência do art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/1983, que estabelecia presunção legal similar à do art. 44 da Lei nº 8.541/1992, reconheceu que, "*constatada a escrituração de custos ou despesas que não correspondam à realidade, **tinha aplicação o artigo 44 da Lei nº 8.541/92, e, não, portanto, o artigo 61 da Lei nº 8.981/95.***"

b.12) que a legislação que antecedeu ou que sucedeu o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 não tratou da mesma hipótese prevista nesse artigo, de modo que não poderia ser invocado, como fez a fiscalização no presente caso, o artigo 61 da Lei nº 8.981/95;

b.13) Que a partir de 1996, com a edição da Lei nº 9.249/1995, a legislação relativa a tributação dos lucros foi alterada: : (i) trouxe nova disciplina para o caso de omissão de receitas, nos termos de seu artigo 24, tributando-as exclusivamente na pessoa jurídica, eliminando a incidência de IRRF que até então existia; e (ii) revogou o artigo 44 da Lei nº 8.541/92, por meio de seu artigo 36, inciso IV;

b.14) que a revogação citada não permite que o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 alcance situação antes tratada pelo artigo 44 da Lei nº 8.541/92;

b.15) que, em síntese, o campo de abrangência do art. 61 da Lei nº 8.981/1995 são "*todos os pagamentos e entregas de recursos sem causa comprovada ou sem a identificação do respectivo beneficiário, desde que a mesma hipótese não implique redução*

indevida do lucro líquido, representada pela glosa da despesa computada na apuração do IRPJ e da CSLL.", sendo nesse sentido a jurisprudência do CARF, da CSRF e dos extintos Conselhos de Contribuintes.

b.16) que, além da "impossibilidade legal de exigência de IRRF cumulada com IRPJ e CSLL em virtude do entendimento da fiscalização no sentido de que houve redução indevida do lucro líquido, a necessidade de cancelamento do Auto de Infração, neste ponto, **está diretamente associada à clara violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade**".

c) Subsidiariamente, aponta o caráter de penalidade do IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95 e a sua inaplicabilidade ao lançamento de IRPJ e CSLL, sustentando que:

c.1) a decisão recorrida foi extremamente superficial e inconclusiva quanto a esta alegação, limitando-se a expor os dispositivos legais do CTN;

c.2) na hipótese em que não seja reformado o acórdão recorrido pela a impossibilidade de aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 ao caso concreto, deve ser reconhecido "o seu caráter de penalidade e, com isso, afastada a sua exigência diante do lançamento de multa de ofício de 150% sobre o valor devido a título de IRPJ e CSLL, porquanto representa cumulação de penalidades incidentes sobre a mesma infração apontada pela fiscalização";

c.3) que diante de suas características, o artigo 61 da Lei nº 8.981/95, "não veicula hipótese de incidência tributária, porquanto não se direciona à tributação de renda (acréscimo patrimonial, riqueza nova), especialmente porque o "responsável" não atua efetivamente nessa condição, ou seja, não retém e recolhe o imposto - a título de antecipação - potencialmente devido pelo beneficiário ao final do período de apuração";

c.4) que a assunção do ônus prevista na norma e a exclusividade da incidência na fonte reforçam a conclusão que trata-se de verdadeira penalidade, bastando ver a carga tributária que recai sobre a renda paga;

c.5) que "cabe, ainda, o afastamento da natureza tributária do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 em vista do instituto da responsabilidade tributária prevista no artigo 121, Parágrafo Único, inciso II, do CTN, segundo o qual o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei". Cita doutrina nesse sentido;

c.6) que não é possível atribuir-lhe a "presunção de renda" que, pela sistemática da exigência, o ônus é assumido por ela, diante da identificação do beneficiário e que é este, e somente este, que potencialmente auferiu renda e apresenta capacidade contributiva apta a respaldar a incidência tributária;

c.7) que o beneficiário do desembolso financeiro, que foi identificado pela fiscalização, é o único que, diante dos pagamentos identificados, potencialmente, pode ter acréscimo patrimonial tributável, de modo que seria impossível atribuir à recorrente eventual acréscimo patrimonial por evento (pagamento, saída de recursos) que, em última análise, pode, inclusive, representar decréscimo patrimonial;

c.8) que o STJ e os Conselhos de Contribuintes já reconheceram a natureza sancionatória do art. 44 da Lei nº 8.541/1992, o mesmo entendimento deve ser aplicado ao art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

c.9) que "uma vez demonstrada a natureza sancionatória do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, a sua imposição não pode ser cumulada com a imposição da multa de ofício (de 150% sobre os valores lançados a título de IRPJ e CSLL), por resultar em dupla penalização do contribuinte pela mesma suposta infração", devendo ser cancelado o lançamento.

d) Subsidiariamente sustenta a inaplicabilidade da multa de ofício no caso de aplicação do IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95, aduzindo:

d.1) que, como decorrência lógica da argumentação anterior, na hipótese em que não seja afastado o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 em virtude de seu nítido caráter de penalidade e da impossibilidade de cumulação com a multa de ofício de 150% (IRPJ e CSLL), sob pena de violação do princípio do "*non bis in idem*" em matéria de penalidade, é não merece prosperar qualquer multa de ofício lançada sobre o valor do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95;

d.2) que mesmo que seja considerada a natureza sancionatória do IRRF e, ainda assim, entenda-se pela convivência simultânea com a penalidade aplicada na exigência de IRPJ e CSLL, não deve prosperar a exigência de penalidade sobre o IRRF (penalidade), pois caracterizaria a "aplicação de multa sobre a própria multa";

d.3) que, "em verdade, estaríamos diante de tripla penalização sobre a mesma infração: multa de ofício de 150% (sobre IRPJ e CSLL considerados como devidos); multa travestida de IRRF (54% sobre valores dos pagamentos que deram origem ao lançamento do IRPJ e da CSLL); e multa de ofício sobre a multa de 54% (150% sobre os 54% sobre valores dos pagamentos que deram origem ao lançamento do IRPJ e da CSLL)"; e,

d.4) que, assim, na hipótese em que este C. CARF não entenda pelo afastamento do IRRF exigido com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, revela-se incabível a exigência de multa de ofício (150%, no presente caso) sobre o valor exigido a título de principal, pelo fato de que representa dupla penalização sobre a mesma infração.

e) Ainda, em caráter subsidiário, alega a inaplicabilidade da multa de ofício aplicada, fundamentando que:

e.1) Caso seja mantida a aplicação da multa de ofício pelo colegiado, "impõe-se o cancelamento da multa de ofício qualificada, de 150%, recalculando-a para o patamar ordinário de 75%, tendo em vista que (i) o pagamento não reduziu, eliminou ou diferiu eventual tributo devido pela Recorrente e (ii) considerando o lançamento de IRPJ e CSLL, com aplicação de multa qualificada de 150%, as operações questionadas pela autoridade lançadora, e que implicaram nos pagamentos objeto do lançamento do IRRF, devem ser consideradas, em última análise, como mero ato preparatório, de modo que, pelo princípio da consunção, a conduta-meio deve ser absorvida pela conduta-fim";

e.2) que a fundamentação do TVF recai quase que exclusivamente sobre a demonstração da necessidade de glosa da despesa, que teria sido fruto de operação que reduziu indevidamente o lucro real e a base de cálculo da CSLL, ou seja, a conduta dolosa encontra-se limitada ao âmbito do IRPJ e CSLL;

e.3) que, de acordo com o TVF *"a fiscalizada cometeu, em tese, crime contra a ordem tributária, incorrendo na prática de sonegação fiscal ao deduzir como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)"*, o que "não legitima a extensão reflexa da conduta ao pagamento sobre o qual se exige o IRRF, especialmente porque é a conduta apontada é incompatível com essa exigência";

e.4) que "o pagamento, além de não implicar redução, eliminação ou diferimento de tributos devidos, tem o efeito inverso daquele previsto para a sonegação: somente se exige o IRRF porque houve pagamentos" ;

e.5) que é "inadmissível o raciocínio desenvolvido acórdão recorrido no sentido de que a Recorrente teria acatado a multa qualificada para o lançamento de IRPJ e CSLL, o qual não foi objeto de impugnação. Ora, a adesão ao parcelamento é uma opção do contribuinte, que resulta, inclusive, em redução do valor de multa. Apesar de o parcelamento representar confissão de dívida, isso não significa que a qualificação da multa se estende ao IRRF que está sendo aplicado, exatamente pelos sólidos argumentos de defesa que não foram sequer apreciados.";

e.6) que, cotejando as bases legais indicadas pela autoridade fiscal fica evidente que a acusação recai sobre eventual *"sonegação fiscal ao deduzir como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)"* e, assim, "também se torna evidente da inaplicabilidade da multa qualificada sobre o valor lançado a título de IRRF, uma vez que a qualificação já recaiu sobre o valor devido a título de IRPJ e de CSLL, tributos que, segundo a fiscalização, foram indevidamente recolhidos a menor por suposto emprego de sonegação fiscal.";

e.7) que "se algum crime contra a ordem tributária houve, especialmente se se cogita de eventual prática de sonegação fiscal, a conduta dolosa de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos deve estar presente e, nessa linha de raciocínio, jamais poderia recair sobre o IRRF lançado por conta de pagamento considerado sem causa".

e.8) que não pode prosperar a modificação empreendida pela decisão de primeira instância, que passou a classificou como conluio a conduta da recorrente, equiparando essa conduta com sonegação e fraude, por representar inovação na decisão;

e.9) que "os pagamentos questionados pela fiscalização não poderiam - nem potencialmente - representar ato praticado com vistas à supressão ou redução do IRPJ e CSLL devidos, porquanto não interferem, absolutamente, na base de cálculo desses tributos";

e.10) que, "além de não afetar a base tributável do IRPJ e CSLL, os pagamentos efetuados decorrem da mesma operação que deu origem à glosa da despesa, de modo que significaria dupla penalização do mesmo evento, violando-se o princípio do *non bis in idem*.";

e.11) que, "admitindo-se tenha havido redução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por conta das operações cujas despesas foram glosadas e os respectivos pagamentos objeto de lançamento de IRRF, deve ser reconhecido que os pagamentos são mera conduta-meio para atingir a conduta-fim no que diz respeito à eventual configuração do crime de sonegação fiscal.";

f) a impossibilidade de cumulação da multa isolada com multa de ofício com relação ao IRPJ e a CSLL, por representar dupla penalidade pelo mesmo fato, impondo-se a observância do princípio da consunção, conforme reconhecido pela jurisprudência do CARF e da CSRF;

g) a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Ao final, a contribuinte, ora recorrente, requer, *verbis*:

Diante do exposto, requer-se a esse E. CARF o recebimento, o conhecimento e o provimento integral do presente recurso voluntário com o consequente cancelamento dos autos de infração, originários do presente processo administrativo, reforçando, diante da superficialidade ou omissão do acórdão recorrido, os pedidos constantes da peça impugnatória, na qual se requereu o quanto segue:

Com relação à exigência de IRRF baseada no artigo 61 da Lei nº 8.981/95

No mérito:

(ii) reconhecida a impossibilidade de exigência de IRRF com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 pelo fato de que a mesma operação deu ensejo à 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;

Subsidiariamente:

(iv) cancelada a exigência do IRRF por conta de sua indiscutível natureza sancionatória, de modo que não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício aplicada sobre a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, pois ambas tem a mesma operação como suporte fático e a manutenção do presente lançamento significaria verdadeiro *bis in idem*;

(v) se não acatado o item subsidiário (i) acima, seja reconhecida a inaplicabilidade de multa de ofício (de 75% ou de 150%) sobre o valor lançado a título de IRRF com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, pois, diante de sua natureza de penalidade, significaria exigência de penalidade sobre penalidade, não permitido pelo nosso ordenamento e, mais uma vez, configurando-se como nítido *bis in idem*;

(vi) se não acatados os itens subsidiários (i) e (ii) acima, cancelada a multa de ofício qualificada (150%), recalculando-a para o patamar ordinário de 75%, tendo em vista que o pagamento não reduziu, eliminou ou diferiu o IRPJ e CSLL devidos pela Impugnante (o pagamento não se enquadra na conduta típica de suprimir ou reduzir tributos devidos e nem afetou o resultado do período e a respectiva base de cálculo do IRPJ e da CSLL), bem como, tendo em vista o lançamento de IRPJ e CSLL, com aplicação de multa qualificada de 150%, os pagamentos decorrentes das operações questionadas pela autoridade lançadora devem ser considerados, em última análise, como mero ato preparatório que implicou a redução de IRPJ e CSLL, de modo que, pelo princípio da consunção ou absorção, a conduta-meio deve ser absorvida pela conduta-fim;

Com relação às multas isoladas aplicadas por conta dos créditos tributários de IRPJ e CSLL:

(iii) canceladas as multas isoladas exigidas cumulativamente com a multa de ofício, por incidirem sobre a mesma situação fática e sobre a mesma base, sancionando, ambas, a ausência de recolhimento do tributo, de modo que a multa de ofício absorve a multa isolada (mero ato preparatório, conduta-meio) em vista do princípio da consunção;

Com relação aos juros de mora exigidos sobre as multas de ofício aplicadas:

(iv) cancelados aos juros de mora, calculados com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada no AIIM;

Requer a Recorrente, ainda, seja negado provimento ao Recurso de Ofício, mantendo-se o reconhecimento da decadência com relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2008, cancelando-se, portanto, a exigência fiscal correspondente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Trata-se de apreciar recurso voluntário e de ofício, interpostos em face do Acórdão nº 09-56.926, de 27 de fevereiro de 2015, proferido pela 2ª Turma da DRJ-Juiz de fora/MG.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais, assim, dele conheço.

Conforme relatado, embora a autuação derive de glosa de custos e despesas em face de documentos inidôneos, remanesce a discussão nos autos apenas com relação ao IRRF sobre Pagamentos a Beneficiários não Identificados ou Sem Causa e de Multa Isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, uma vez que a interessada efetuou o parcelamento das demais exigência de IRPJ e CSLL.

Exigência do IRRF sobre pagamentos cuja causa/operação não foi comprovada

Examino inicialmente as alegações relativas ao IRRF.

A recorrente alega a inexistência de amparo legal para o lançamento do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa quando tais pagamentos foram objeto de glosa de custos e despesas que, no entendimento da fiscalização impliquem na redução indevida do lucro líquido.

Defende a inaplicabilidade do art. 61 da Lei nº 8.981/95, quando a mesma hipótese deu origem à tributação pelo IRPJ e CSLL, por redução indevida do lucro real, apontando que o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 previa presunção de distribuição automática de lucro equivalente à receita omitida ou à diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, tributada pelo IRRF exclusivo à alíquota de 25%, majorada para 35% pelo art. 62 da Lei nº 8.981/1995.

Observa a recorrente que o artigo 61 da Lei nº 8.981/95, que prevê o IRRF invocado pela autoridade lançadora e o artigo 62, que majorou a alíquota do IRRF sobre a distribuição de lucros, previsto no art. 44 da Lei nº 8.541/1992, são tratados na mesma lei, não sendo mera coincidência a circunstância de que o artigo 61 tenha previsto a incidência de IRRF para as hipóteses que especifica, à alíquota de 35%, e o artigo 62, em seguida, tenha atribuído a mesma alíquota (35%) para as hipóteses previstas no artigo 44 da Lei nº 8.541/92.

Aponta que, se de um lado, o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 (com a alteração feita pelo art. 62 da Lei nº 8.981/1995) estipulava a incidência de IRRF exclusivo, à alíquota de 35%, no caso de receitas omitidas ou diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido,

por outro, o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 previa a incidência de IRRF exclusivo, também à alíquota de 35%, aos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou 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, ressalvado o disposto em normas especiais.

Alega que, nesse contexto, o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 era a norma especial que prevalecia sobre o seu conteúdo, tanto que, além de não revogá-la, a mesma lei (Lei nº 8.981/95) equiparou as alíquotas, colocando-as no patamar de 35%.

Conclui afirmando que a revogação do art. 44, pela Lei nº 9.249/95, que trouxe nova sistemática à tributação dos lucros não permite que o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 alcance situação antes era tratada pelo artigo 44 da Lei nº 8.541/92 (Presunção de distribuição automática de lucros aos sócios, tributada exclusivamente na fonte).

Entendo, que o raciocínio empreendido pela recorrente, ainda que apoiado em decisões administrativas dos órgãos fazendários, exige um maior aprofundamento.

Examinando as normas citadas pela recorrente, verifica-se que foram editadas num contexto em que os lucros apurados pelas pessoas jurídicas quando distribuídos aos sócios e acionistas eram tributados e em que determinadas situações eram consideradas como distribuição disfarçada de lucros, sujeitas à tributação exclusiva na fonte.

É com este pano de fundo que o PN. CST nº 4/94 analisou a continuidade da vigência ou não do art. 8º do DL. nº 2065/1983, em face do art. 35 da Lei nº 7.713/1988, que instituiu o Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido.

Este é o objeto do referido parecer que, *an passant*, aborda a incidência do IRRF, com base no art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 e no art. 44 da Lei nº 8.541/92, sobre a receita omitida ou diferença verificada na determinação do lucro líquido, em decorrência de procedimentos irregulares de distribuição de valores aos sócios.

Também as decisões colacionadas referem-se à legislação aplicada no contexto da tributação dos lucros distribuídos, sejam eles apurados contabilmente, sejam os considerados automaticamente distribuídos quando apurados em lançamento de ofício.

Naquele contexto, me parece bastante razoável que não se cogitasse da tributação exclusiva na fonte dos lucros considerados automaticamente distribuídos aos sócios e ao mesmo tempo fosse aplicada, no caso de glosa de custos e despesas consideradas inidôneas, a cobrança do IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários cuja origem não fosse identificada, pois configuraria, claramente, uma exigência em duplicidade.

A recorrente alega que o disposto no art. 44 da Lei nº 8.541/92 seria a regra especial, prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, que atrairia a tributação na fonte dos rendimentos (lucros) apurados em face destas glosas e que, uma vez revogada pela Lei nº 8.981/1995, não poderia ser aplicada ou substituída pela tributação prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Entendo que se equivoca a recorrente, pois o a ressalva contida na parte final do art. 61 da Lei nº 8981/95 visava exatamente a não tributação em duplicidade dos mesmos rendimentos em face de duas legislações distintas que previam regras similares.

De outra parte, o art. 44 da Lei nº 8.541/1992 alcançava as situações em que restasse configurado o benefício direto dos sócios ou acionistas, conforme se extrai do dispositivo, verbis:

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. [\(Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995\)](#)

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.

§ 1º O fato gerador do Imposto de Renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 1.003, de 1995\)](#)

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida. [\(Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995\)](#) [\(Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995\)](#)

***§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.** [\(Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995\)](#)*

O art. 61 da Lei nº 8981/1995, por sua vez, é mais abrangente e 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 como responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento. É o que se extrai do dispositivo em questão, verbis:

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.

No mesmo sentido da aplicabilidade do dispositivo, transcrevo o voto vencedor da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, no Acórdão nº 1101-000.825, *verbis*:

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

Argumentou o I. Relator que os lançamentos de IRPJ e CSLL aqui veiculados não poderiam coexistir com o lançamento de IRRF em razão dos mesmos pagamentos glosados na apuração daqueles tributos, reportando-se a julgados deste Conselho que somente admitem a exigência de IRRF desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real, em razão de disposição legal específica aplicável nesta segunda hipótese, veiculada no art. 44 da Lei nº 8.541/92.

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

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

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

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

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

Diante do exposto, rejeito a primeira alegação da recorrente, por entender que o lançamento realizado encontra suporte legal no art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

Subsidiariamente, a recorrente alegou o caráter de penalidade do IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95 e a sua inaplicabilidade quando cumulada com o lançamento de IRPJ e CSLL.

Sustenta que pelas características, o artigo 61 da Lei nº 8.981/95, "não veicula hipótese de incidência tributária, porquanto não se direciona à tributação de renda (acréscimo patrimonial, riqueza nova), especialmente porque o "responsável" não atua efetivamente nessa condição, ou seja, não retém e recolhe o imposto - a título de antecipação - potencialmente devido pelo beneficiário ao final do período de apuração";

Aponta que a assunção do ônus prevista na norma e a exclusividade da incidência na fonte reforçam a conclusão que trata-se de verdadeira penalidade, bastando ver a carga tributária que recai sobre a renda paga;

Defende que "cabe, ainda, o afastamento da natureza tributária do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 em vista do instituto da responsabilidade tributária prevista no artigo 121, Parágrafo Único, inciso II, do CTN, segundo o qual o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei".

Alega, também, que o beneficiário do desembolso financeiro, que foi identificado pela fiscalização, é o único que, diante dos pagamentos identificados, potencialmente, pode ter acréscimo patrimonial tributável, de modo que seria impossível atribuir à recorrente eventual acréscimo patrimonial por evento (pagamento, saída de recursos) que, em última análise, pode, inclusive, representar decréscimo patrimonial;

Sobre tais alegações, cumpre observar inicialmente que a recorrente busca, por via transversa, que este colegiado deixe de aplicar a lei vigente, aplicada ao caso concreto pelo Fisco, o que é vedado pelas normas legais, pela Súmula Carf nº 2,¹ e pelo art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, ressalvadas as hipóteses nele previstas. *verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

¹ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Não obstante, como dito alhures, o IRRF cobrado nesta situação do sujeito passivo tem a natureza de uma presunção legal de que o mesmo deixou de reter e recolher o IRRF devido em face de pagamentos comprovadamente efetuados a terceiros, não identificados ou cuja causa ou operação não se comprova, assumindo o ônus pelo pagamento do imposto, sendo erigido pela lei à condição de responsável pelo seu pagamento.

Esta previsão legal nada tem de extraordinária ou atípica e se coaduna com o princípio da praticabilidade tributária, conforme bem analisou o i. Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, ao proferir o voto condutor no Acórdão nº 2202-003.475, *verbis*:

[...]

Convém citar, então, o princípio da praticabilidade tributária, na lição de Regina Helena Costa:

“A praticabilidade, também conhecida como praticidade, pragmatismo ou factibilidade, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico. (...) O princípio da praticabilidade tributária constitui limite objetivo destinado à realização de diversos valores, podendo ser apresentado com a seguinte formulação: as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado – qual seja, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, e a devida arrecadação dos tributos. Em consequência, os atos estatais de aplicação de tais leis – administrativos e jurisdicionais – ficam jungidos aos ditames da praticabilidade, de modo a não frustrar a finalidade pública estampada na lei. (COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e Justiça Tributária. Malheiros: 2007, p. 388/390)

Ensina ainda a Autora que a praticabilidade manifesta-se como princípio difuso por meio de diversos instrumentos como as chamadas abstrações, presunções, indícios e cláusulas gerais.

O artigo 674 do RIR/1999, utilizado pela fiscalização para embasar este lançamento, entendo, enseja dar praticabilidade ao devido recolhimento do imposto de renda, exatamente em casos como este, em que se faz um repasse a terceiro e, regularmente intimado, não se presta informação sobre os efetivos beneficiários dos pagamentos ou sua causa.

Quando uma pessoa jurídica faz pagamentos a outra, está obrigada a efetuar a retenção do imposto correspondente, na fonte, e repassá-lo, depois, ao Erário. Mas se sua escrita contábil é inexistente ou inconsistente e não é possível determinar a quem pagou e por que pagou? Aplicam-se os dispositivos da lei e do regulamento, aqui em caso.

Obviamente que quando a lei diz que fica sujeito à incidência do imposto todo pagamento a beneficiário não identificado, o sujeito passivo desse imposto só pode ser quem efetuou o pagamento. Claramente é ele quem tem o dever de identificar o beneficiário e a causa do pagamento, não o Fisco, como alude o recurso.

[...]

Assim, afasto as alegações da recorrente no sentido de que a exigência do IRRF, nestes casos, teria o caráter de penalidade.

Ainda, a recorrente alega que, como decorrência lógica da argumentação anterior, na hipótese em que não seja afastado o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 em virtude de seu nítido caráter de penalidade e da impossibilidade de cumulação com a multa de ofício de 150% (IRPJ e CSLL), sob pena de violação do princípio do "*non bis in idem*" em matéria de penalidade, é não merece prosperar qualquer multa de ofício lançada sobre o valor do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Tal alegação não merece prosperar pelos mesmos fundamentos acima expostos.

Não tendo o tributo exigido a natureza de sanção por ato ilícito, nos termos do art. 3ª do CTN é cabível a exigência de penalidade quando este vem a ser exigido de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Assim, rejeito tal alegação.

Na sequência do recurso quanto ao IRRF, a recorrente alega a inaplicabilidade da multa de ofício qualificada em relação ao lançamento do IRRF, tendo em vista que: (i) o pagamento não reduziu, eliminou ou diferiu eventual tributo devido pela Recorrente e (ii) considerando o lançamento de IRPJ e CSLL, com aplicação de multa qualificada de 150%, as operações questionadas pela autoridade lançadora, e que implicaram nos pagamentos objeto do lançamento do IRRF, devem ser consideradas, em última análise, como mero ato preparatório, de modo que, pelo princípio da consunção, a conduta-meio deve ser absorvida pela conduta-fim"

Alega, ainda, que a fundamentação do TVF recai quase que exclusivamente sobre a demonstração da necessidade de glosa da despesa, que teria sido fruto de operação que reduziu indevidamente o lucro real e a base de cálculo da CSLL, ou seja, a conduta dolosa encontra-se limitada ao âmbito do IRPJ e CSLL, o que "não legitima a extensão reflexa da conduta ao pagamento sobre o qual se exige o IRRF, especialmente porque é a conduta apontada é incompatível com essa exigência";

Defende que "o pagamento, além de não implicar redução, eliminação ou diferimento de tributos devidos, tem o efeito inverso daquele previsto para a sonegação: somente se exige o IRRF porque houve pagamentos" ;

A autoridade fiscal justificou a qualificação da multa nos subitens 8.5 e 8.6 do Termo de Verificação Fiscal, *verbis*:

8.5. Demonstrou-se ao longo dos autos e pelos recortes legais, acima em destaque, que a fiscalizada cometeu, em tese, crime contra a ordem tributária, incorrendo na prática de sonegação fiscal ao deduzir como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), valores utilizando documentos inidôneos, emitidos por pessoa jurídica que não existe de fato, apesar de constituída formalmente, ou seja não possuiu existência de fato, e cuja inscrição no CNPJ foi considerada e declarada INAPTA e posteriormente baixada no órgão competente, não produzindo, esses documentos, quaisquer efeitos tributários em favor de terceiros por se caracterizarem como uma hipótese de inidoneidade, com a intenção dolosa de sonegar parte significativa das receitas auferidas, e com isto efetuar recolhimentos a menor. **Isto também é caracterizado como um pagamento a um destinatário irreal, INAPTO, inexistente de fato, baseada em uma operação igualmente irreal, inexistente, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa a beneficiário não identificado, sujeito à incidência do IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte, à alíquota de 35%.**

8.6. A ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, justifica a multa qualificada. **Assim, como neste caso, há evidência nos autos deste processo de que a autuada utilizou um esquema de emissão de Notas Fiscais / Recibos inidôneos, em que a fiscalizada desde a contratação destas empresas inexistentes de fato, “fantasma”, até o momento do lançamento destes valores na sua contabilidade e nas Declarações entregue à Receita Federal do Brasil tinha conhecimento da falta de capacidade operacional da empresa prestar os serviços declarados nos documentos fiscais.** Houve um conluio, que é “o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando produzir os efeitos referidos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964”, ou seja, a sonegação e a fraude.

(grifei)

Pelo que se extrai do TVF, a fiscalização além do fundamento utilizado para qualificar a multa de ofício relativa o lançamento do IRPJ e CSLL ressalta a evidência de que a contribuinte tinha consciência de que realizava tais pagamento a empresas inexistentes de fato (fantasmas) para qualificar a multa na exigência relativa ao IRRF.

Tal distinção revela-se importante, pois a consciência da ilicitude (dolo) por parte do agente é fundamental para a qualificação da multa.

Desta feita, não se trata de cobrar o IRRF sobre pagamentos cuja causa ou operação não foi suficientemente comprovada pela contribuinte, mas sim sobre pagamentos dolosamente efetuados a terceiros, ocultados sob a roupagem de empresas formalmente constituídas, mas que não tinham, de fato, existência real, condição esta de pleno conhecimento da recorrente, conforme demonstrou a fiscalização na documentação acostada à ação fiscal.

Assim, a cobrança do IRRF com a multa qualificada encontra-se respaldada pelos elementos dos autos e pela conduta descrita no Termo de Verificação Fiscal.

Ante ao exposto, voto por manter a exigência do IRRF com aplicação da multa qualificada.

Da exigência da Multa isolada

A recorrente alega a impossibilidade de cumulação da multa isolada com multa de ofício com relação ao IRPJ e a CSLL, por representar dupla penalidade pelo mesmo fato, impondo-se a observância do princípio da consunção, conforme reconhecido pela jurisprudência do CARF e da CSRF.

Não assiste razão à recorrente.

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

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105², porquanto o lançamento da multa isolada foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 (fls. 1365).

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007³. Foram

² Súmula CARF nº 105:

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

³ Lei nº 11488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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

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

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

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

alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*, após, *o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR)

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

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

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

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

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

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

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

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

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

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

Ante ao exposto, rejeito a alegação da recorrente quanto à impossibilidade de aplicação da multa isolada do IRPJ e da CSLL.

Da incidência de juros sobre a multa de ofício

Por fim, impõe-se examinar, quanto ao recurso de ofício, o argumento da recorrente no que concerne à ilegalidade da incidência de juros de mora à taxa de juros Selic sobre a multa.

Dispõe o art. 161 do CTN que o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que se a lei não dispuser de modo diverso os juros são calculado à taxa de 1% ao mês.

Ocorre que o legislador estabeleceu no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 que, a partir de janeiro de 1997, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa SELIC quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Não resta dúvida que os débitos a que se refere a Lei nº 9.430/1996 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

O crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Por sua vez, o art. 113, em seu parágrafo primeiro define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Ora, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

Assim é que o art. 142 do CTN determina que a autoridade competente constitua o crédito tributário, calculando o montante do tributo e a penalidade aplicável.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida juntamente com o tributo devido. Assim, uma vez constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa SELIC.

A jurisprudência das turmas desta câmara e da própria CSRF é majoritária a favor da incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício:

Acórdão nº 1301-000.111, de 04/12/2012:

JUROS SOBRE MULTA. INAPLICABILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA.

A obrigação tributária principal dá-se com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional, de sorte que o crédito tributário corresponde à obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Acórdão nº 1302-000.959, de 07/08/2012:

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escoreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Assim, voto no sentido de rejeitar esta alegação.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Recurso de Ofício

Em face da exoneração parcial do crédito pelo acórdão recorrido foi interposto recurso de ofício pelo colegiado *a quo*.

O recurso de ofício deve ser conhecido, pois o valor exonerado extrapola o limite fixado pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00).

A exoneração parcial do crédito decorreu do reconhecimento da decadência do lançamento relativa ao IRRF (referente aos pagamentos efetuados até dezembro/2008) e multa isolada (dos períodos de apuração até 30/11/2008), nestes termos:

1) DECADÊNCIA

A contribuinte discute a decadência do direito de lançamento para o ano-calendário 2008, relativamente ao auto de infração do IRRF.

A legislação que deu suporte ao lançamento do IRRF se encontra abaixo transcrita:

Decreto 3.000/99 – RIR/99

Art.674. Está sujeito à incidência do imposto, 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§1º A incidência prevista neste artigo 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

§2º—Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §2º).

§3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º).

Por ser uma ficção legal, a contagem do prazo decadencial do lançamento do Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada se enquadra no artigo 173, inciso I do CTN, igual situação para os casos de fraude, sonegação ou conluio:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Como o vencimento do tributo se dá no dia do pagamento, o lançamento já pode ser realizado no dia seguinte.

No ano-calendário 2008, o último pagamento inserido no auto de infração foi realizado em 05/12/2008, como consta do Quadro 13 do TVF.

Portanto, o primeiro dia de exercício seguinte se deu em 1º de janeiro de 2009, encerrando o prazo decadencial em 1º de janeiro de 2014.

O lançamento foi constituído em 02/12/2014, despacho de fls. 960, quando o prazo decadencial, relativamente ao ano-calendário 2008, já havia sido extrapolado.

Embora não suscitado pela contribuinte, importa registrar que os lançamentos da multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas mensais, relativamente aos meses de março, agosto, setembro, outubro e novembro de 2008, no tocante ao IRPJ, e ao mês de novembro de 2008, no tocante à CSLL, também foram alcançados pela decadência. O mês de dezembro, pelo seu vencimento em janeiro de 2009, teve o início do prazo decadencial em 01/01/2010, não sendo, assim, alcançado pela decadência.

Nenhum reparo pode ser feito à decisão recorrida.

Mesmo se considerando o prazo decadencial mais elástico, previsto no art. 173, inc. I do CTN, verifica-se que o lançamento do IRRF e da multa isolada dos períodos apontados na decisão recorrida como decaídos, de fato, não mais poderiam ser exigidos quando formalizado o lançamento por meio do auto de infração.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento aos recursos voluntário e de ofício.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

Apesar do brilhante voto do Conselheiro Relator, peço permissão para discordar do seu entendimento em relação à exigência do IR/Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, quando já houve a glosa dos custos/despesas, devidamente tributadas pelo IRPJ e CSLL.

No meu entendimento, quando existir Glosa de Custos e Despesas na apuração do IRPJ e CSLL por notas fiscais inidôneas, mostra-se contraditória a tributação do Imposto de Renda em virtude de pagamentos sem causa, pois o registro contábil de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ e da CSLL (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

A aplicação do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1.995, 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 glosa de custos e despesas, como foi o caso concreto, onde houve a incidência do IRPJ e CSLL.

Com a edição da Lei nº 9.249/96, surge clara a opção do legislador pela adoção da tributação segredada, ou seja, se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica não será mais tributado, não só na pessoa física como em outra pessoa jurídica, eventual e presumidamente beneficiárias.

Nesse novo quadro, temos o desaparecimento do art. 44, que tinha por fim tributar as situações em que, por presunção de que a receita omitida e/ou a redução do lucro líquido era distribuída a sócios que, repetindo, não comportavam a utilização do art. 61, da Lei nº 8.981/95. Em outras palavras, significa dizer que o art. 61, da Lei nº 8.981/95, evidentemente, não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo art. 44, da Lei nº 8.541/95.

Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que serve 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 ou presumido.

Disponha o art. 44 da Lei nº 8.541/92, na redação que lhe foi dada pelo art. 3º da Medida Provisória nº 492/94, convertida na Lei nº 9.064/95:

“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.

§ 1º - O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida.

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.”

Por outro lado, temos o preceito legal trazido no enquadramento legal do Auto de Infração, em relação ao imposto de renda retido na fonte, mais precisamente o art. 61 da lei nº 8.981/95:

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

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

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

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

Da leitura desses dispositivos, há de se concluir que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não convivia com o art. 44 da Lei nº 8.541/92, significando dizer que, quando, ainda que por presunção, o rendimento era distribuído aos sócios tinha aplicação o art. 44, nunca o art. 61.

Confirmando essa afirmação, temos a disposição expressa no art. 62 da mesma Lei nº 8.981/95, nos seguintes termos:

Art. 62 - A partir de 1º de janeiro de 1995, a alíquota do imposto de renda na fonte de que trata o art. 44, da Lei nº 8.541, de 1992, será de 35%.

Houve, portanto, uma clara distinção, ou seja, o art. 61 também comportava uma presunção de distribuição de recursos a sócios, desde que não pela via da omissão de receitas, mas sempre pela subtração de resultados ainda não tributados, mesmo porque não faria sentido algum tributar a presunção da distribuição na omissão de receita a 25% e a presunção de distribuição por outros meios a 35%.

Ficava, então, o art. 61, reservado para aquelas situações em que o fisco provava a existência de um pagamento, cujo beneficiário ou causa não restasse comprovada.

Vamos, agora, ao que ficou estabelecido após a edição do art. 24 da Lei nº 9.249/96, que revogou o art. 44 da Lei nº 8.541/92.

Art. 24 - Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida à pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º - No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere à receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º - O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

(...)

Art. 36 - Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente”:

(...).

IV - os art. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

(...)”.

Portanto, com a edição da Lei nº 9.249/96, surge clara a opção do legislador pela adoção da tributação segregada, ou seja, se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica não será mais tributado, não só na pessoa física como em outra pessoa jurídica, eventual e presumidamente beneficiárias.

Nesse novo quadro, temos o desaparecimento do art. 44 que tinha por fim tributar as situações em que, por presunção de que a receita omitida e/ou a redução do lucro líquido era distribuída a sócios que, repetindo, não comportavam a utilização do art. 61 da Lei nº 8.981/95. Em outras palavras, significa dizer que o art. 61 da Lei nº 8.981/95, evidentemente, não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo art. 44 da Lei nº 8.541/95.

Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real e ao lucro presumido.

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

“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 nº 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 e 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 IR-Fonte 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 4.ª 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 nº 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 nº. 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 nº 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 à 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 vênica pela ênfase em discurso repetitivo, que essa penalidade de 35% do art. 61 da Lei nº 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, praticada por pessoas jurídicas não submetidas à tributação pelo lucro real ou presumido.”

(Grifei)

Desse ensaio, dentre outras lições, podemos extrair que é absolutamente vedada à possibilidade de escolha, ou seja, se cabível a tributação pelo IRPJ e CSLL 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 nº 8.981/95 não revogou as normas que regem a tributação pelo lucro real e lucro presumido.

Com essa ordem de ideias, manifesta-se inarredável a conclusão de que o lançamento de ofício ora vergastado deve ser anulado quanto ao IRRF, em face da evidente impossibilidade jurídica de concomitância com a tributação decorrente da glosa de custos e despesas por parte da fiscalização.

Noutra banda, entendo que no presente caso, houve erro no enquadramento legal do lançamento tributário, pois a fiscalização embasou a autuação como sendo pagamento a beneficiário não identificado, mesmo diante do registro contábil da operação e sua efetiva liquidação, ou seja, não era o caso de aplicação do caput do art. 61 da Lei n.8.981/95, mas sim

Processo nº 13896.722648/2014-59
Acórdão n.º **1302-002.087**

S1-C3T2
Fl. 1.213

do parágrafo 1º do aludido artigo, que trata, especificamente, da ausência da causa (negócio jurídico) que gerou o pagamento a terceiro e a sua contabilização. São duas situações distintas, que merecem tratamentos legais distintos, fato inobservado pela fiscalização no momento da lavratura do auto de infração.

Por todo o exposto, voto por dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do Contribuinte relativamente à "exigência do IR/Fonte sobre pagamentos sem causa quando já houve a glosa dos custos/despesas".

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa