



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.722648/2014-59
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.153 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 7 de maio de 2019
Recorrente U T C ENGENHARIA S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO, OU QUANDO NÃO FOR COMPROVADA A OPERAÇÃO OU SUA 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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões e manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Demetrius Nichele Macei. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de auto de infração de IRPJ e de CSLL, com imposição de multa de 150%, sendo identificadas as infrações (i) contabilização de despesas com base em documentos inidôneos, quanto ao ano-calendário de 2011 e (ii) contabilização de custos com base em documentos inidôneos, quanto aos anos de 2008 a 2010. Ademais, foram lançadas multa isolada sobre estimativas mensais de IRPJ e CSLL de 2008 a 2011 e multa isolada sobre estimativa mensal de CSLL em 2012. Outrossim, foi lançado Imposto de Renda Retido na Fonte (IRFONTE), diante do pagamento sem causa, quanto aos anos de 2008 e 2009, com a imposição de multa de 150% (fls. 872).

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 884):

7.1. À luz de tudo o que foi dito e comprovado acima, a legislação determina que, a pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou a sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995: (...)

7.3. Deve-se entender, aqui, que operação e causa se referem, ambas, ao fato motivador do pagamento (por exemplo, a aquisição de determinado bem ou a remuneração por um serviço prestado), do qual se exige comprovação. A comprovação deve ser efetuada, em cada caso, com os elementos característicos à operação praticada: notas fiscais, duplicatas, recibos, escrituras, compromissos de compra e venda, com a devida comprovação do recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços. Além disto, as notas fiscais, duplicatas, recibos, compromissos de compra e venda etc., contabilizados ou não, relativos ao pagamento ou crédito de preços de bens e serviços emitidos por Pessoas Jurídicas consideradas ou declaradas INAPTAS, sujeitar-se-á ao imposto de que trata este item. Nos casos em que ficar comprovada a inidoneidade do documento apresentado como comprovante, e havendo o pagamento da obrigação, quer por caixa, quer por banco ou outra forma, haverá a incidência do imposto de renda na fonte de que trata o artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

7.4. Comprovamos no presente caso que as Notas Fiscais, os Recibos, os TED, transferências eletrônicas, recibos de pagamentos e a contabilidade do contribuinte registra o pagamento de um serviço a um destinatário irreal, INAPTO, inexistente de fato, e por uma operação igualmente irreal, inexistente, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa a beneficiário não identificado.

7.5. A aplicabilidade deste artigo 61 da Lei nº 8.981/95 é que a operação ou causa, de locação de equipamentos da sociedade SM TERRAPLENAGEM LTDA. - ME - CNPJ: 07.829.451/0001-85 se deu através de documentos ilícitos, ou seja a operação foi lastreada em notas fiscais ideologicamente inidôneas, emitidas por empresa considerada INAPTA e BAIXADA DE OFÍCIO pela Receita Federal do Brasil, por ser inexistente de fato, e mais, na outra ponta, não houve qualquer comprovação por parte do contribuinte da fruição dos serviços prestados. O que vemos aqui é uma prática nefasta de evasão de recursos, que se concentra na contratação de pseudos serviços de locação de máquinas e equipamentos, "promovidos" por empresas INAPTAS, BAIXADAS, INOPERANTES, "FANTASMAS", entre outras chagas, às vezes nem sempre expostas pelo fisco. (...)

7.8. No quadro abaixo estão discriminadas todas as Notas Fiscais / Recibos emitidos pela pessoa jurídica SM TERRAPLENAGEM LTDA. - ME - CNPJ: 07.829.451/0001-85 contra a sociedade UTC Engenharia S/A, com número do documento, número e data da NF/Recibo, data do pagamento (data do lançamento do crédito tributário), valor da NF, valor comprovado do pagamento e o reajustamento da base de cálculo, que foram lançados na rubrica "Imposto de Renda na Fonte sobre Pagamentos sem Causa ou de Operação não Comprovada", calculadas considerando-se a aplicação do percentual de 35% (trinta e cinco por cento) sobre a base reajustada: (...)

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora acolheu, em parte, a impugnação administrativa (fls. 1.081):

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.

A DRJ reconheceu a decadência quanto aos lançamentos relacionados ao período de 2008 de IRRF e multa isolada quanto a alguns meses também no ano de 2008, remetendo o processo ao CARF para exame de recurso de ofício. O contribuinte apresentou recurso voluntário quanto ao lançamento dos demais períodos.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção negou provimento ao recurso voluntário e negou provimento ao recurso de ofício (acórdão **1302-002.087**, fls. 1183):

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. 3º 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.

A Procuradoria foi intimada do acórdão e informou que não apresentaria recurso especial (fls. 1.215).

O contribuinte, intimado em 12/06/2017 (fls. 1.231), apresentou embargos de declaração (fls. 1.234), rejeitados pelo Presidente de Câmara.

Intimado em 11/07/2017, o contribuinte apresentou novos embargos de declaração (fls. 1.269), além de recurso especial em 17/07/2017 (fls. 1.278). No recurso especial, alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

(i) Inaplicabilidade do artigo 61, da Lei nº 8.981/95, quando a mesma hipótese deu origem à tributação pelo IRPJ e CSLL, com os acórdãos paradigmas: **9202-00.686** e **1401-001.104**;

(ii) O caráter de penalidade do lançamento de IRFonte previsto no artigo 61, da Lei nº 8.981/95, com paradigma: **1401-001.344**.

O recurso especial do contribuinte foi devidamente admitido (fls. 1.398).

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 1415), pedindo seja negado provimento ao recurso especial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Adoto as razões do Presidente de Câmara para conhecimento do recurso especial do contribuinte. Passo à análise do mérito.

Mérito

O recurso especial do contribuinte trata de dois temas: (i) inaplicabilidade do artigo 61, da Lei nº 8.981/95, quando a mesma hipótese deu origem à tributação pelo IRPJ e CSLL; (ii) o caráter de penalidade do IRFonte referido pelo artigo 61, da Lei nº 8.981/95.

Inaplicabilidade do artigo 61, da Lei nº 8.981/95:

A exigência em debate nestes autos é tratada em lançamento tributário da forma seguinte:

4. Comprovamos no presente caso que as Notas Fiscais, os Recibos, os TED, transferências eletrônicas, recibos de pagamentos e a contabilidade do contribuinte registra o pagamento de um serviço a um destinatário irreal, INAPTO, inexistente de fato, e por uma operação igualmente irreal, inexistente, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa a beneficiário não identificado.

A exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte tem fundamento no artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995, que prevê:

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. (grifamos)

O dispositivo legal foi reproduzido pelo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), conforme artigo 674, vigente ao tempo da autuação ora analisada:

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).

O citado dispositivo, portanto, impõe a responsabilidade da fonte pagadora pelo pagamento do imposto de renda (que deveria ter sido retido na fonte) relacionado a pagamentos ou entrega de recursos a:

(i) Beneficiário não identificado;

(ii) Terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, na hipótese de não ser comprovada a operação ou a sua causa.

O contribuinte recorre a esta Turma da CSRF, sustentando que “a evolução legislativa revela que o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 não seria aplicado sobre os pagamentos sem causa quando a mesma hipótese deu ensejo à constituição de IRPJ e CSLL. Nesse caso, caberia a aplicação do artigo 44 da Lei n. 8451/92” (trecho do recurso especial, fls. 1.300).

Com efeito, o primeiro requisito para aplicação da hipótese do artigo 61 é a **existência de pagamentos efetivos**, não bastando a presunção de pagamento ou eventual informação em registros contábeis.

No caso dos autos, consta comprovação do pagamento, como explicita o acórdão recorrido, como se extrai às fls. 1.202: *“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.”*.

Passo à segunda discussão possível quanto à aplicação do artigo 61, que é a **concomitância da exigência de glosa de custos e IRF quando identificados os beneficiários**.

Como me pronunciei em julgamentos precedentes, a glosa de custos não pode ser exigida concomitantemente ao IRF quando identificados os beneficiários dos pagamentos.

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, foi fruto da conversão da Medida Provisória nº 812, de 30 de dezembro de 1994. Quando editada a Lei nº 8.981 no sistema, vigia a Lei nº a Lei nº 8.541/1992:

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 mês da omissão ou da redução indevida.

O §1º, do citado artigo 44 foi alterado pela Medida Provisória nº 492 (de 05 de maio de 1994), reeditada inúmeras vezes, até a conversão na Lei nº 9.064/1995 (de 20 de junho de 1995) – também anterior à Medida Provisória 812, que foi convertida na Lei nº 8.981. Portanto, a redação do artigo 44, §1º, vigente ao tempo da inserção da Lei nº 8.981/1995 no sistema jurídico era a seguinte:

Art. 44 (...) § 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida *(redação conferida pela Medida Provisória nº 492, de 1994)*

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, finalmente revogou o artigo 44 e seus parágrafos. Além disso, a Lei nº 9.249 previu em seu artigo 24:

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 a 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 a 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. *(redação do parágrafo*

teve vigência até a Medida Provisória 449/2008, irrelevante ao presente caso, em que os fatos ocorreram em 2001 e 2002)

Com a Lei nº 9.249/1996, o legislador explicitou a segregação a tributação, exigindo que se o rendimento for tributado na pessoa jurídica, não seria tributado na física ou em outra pessoa jurídica beneficiários do rendimento.

De toda sorte, os dispositivos (art. 44, da Lei nº 8.541/1992 e 61, da Lei nº 8.981/1995) coexistiram ao longo do ano de 1995.

As considerações da ex-Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro sobre a coexistência destes dispositivos – ao longo do ano de 1995 - são pertinentes:

Trata-se da convivência dos dispositivos em questão (artigos 44 das Leis 8.541 e 61,62 da Lei 8.981, ambas de 1995). No caso do artigo 44 da Lei 8541/1995 o objetivo era tributar o lucro distribuído pela via da redução indevida do resultado (sem nenhuma vinculação com despesa indedutível). Já o art. 61 da 8.981/95 (MP 812) era uma alternativa às situações surgidas quando havia saídas de recursos do disponível sem comprovação, com nota frias, com a criação de passivos ou ativos falsos que ficavam inflando o resultado de vários períodos, devido a inflação, vigente à época. Assim, tributava-se o lucro "distribuído" ou o "ativo falso" antes da sua tributação na Pessoa Jurídica.

Ademais, como os dispositivos conviveram durante todo ano de 1995, (pois o artigo 62 da lei 8981/1995 expressamente alterou a alíquota prevista no artigo 44 da 8541/95, para 35%) vigendo até a revogação deste dispositivo através da Lei 9249/1995, levando a conclusão de que, pelo menos na intenção do legislador, o artigo 61 da Lei 8981/1995 serve somente para tributar redução indevida do lucro líquido, ou seja, sua distribuição efetiva a sócio ou terceiro antes da incidência do IRPJ e da CSLL, quando não for possível identificar a causa ou o beneficiário do pagamento. (CSRF 04-01.094)

O ex-ConselheiroBenedicto Celso Benício Junior também tratou da coexistência entre o artigo 44 e o artigo 61, da forma seguinte:

O artigo 44 da Lei nº 8.541/1992, em primeiro lugar, determinava, especificamente, a incidência de IRRF, à alíquota menor de 25% (vinte e cinco por cento), às diferenças de apuração do resultado tributável operadas sob qualquer forma de “redução indevida do lucro líquido”, presumidas juris et de jure como distribuídas aos sócios ou acionistas, salvo se as deduções indevidas, por sua formatação, não autorizassem a “presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios”.

O artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, por sua vez, ao prescrever cominação de IRRF, à alíquota majorada de 35% (trinta e cinco por cento), aos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, tinha lugar se as transferências de pecúnia em questão não se materializassem via “redução indevida do lucro líquido”, nos termos acima explicados – exceto, aqui, se a dedução ou a exclusão engendrada se enquadrasse, pontualmente, na hipótese extrusiva do § 2º do referido artigo 44. Ulteriormente, com o advento do artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/1996, o artigo 44 da Lei nº 8.541/1992 acabou revogado. (...)

Temos, pois, hodiernamente, em atenção ao histórico desenvolvimento da matéria e à composição redacional das normas vigentes, 02 (dois) regimes distintos de tributação, a saber:

- i. nos casos em que houver omissão de receita, inclusive mediante contabilização de deduções ou exclusões indevidas junto ao lucro líquido, caberá a exigência do IRPJ, da CSLL, da PIS e da COFINS pertinentes, amparada nas respectivas bases de cálculo recompostas, de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base correspondente à omissão (artigo 24 da Lei nº 9.249/1996); ou
- ii. nas situações em que houver pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, desde que não deduzidos ou excluídos do lucro líquido, sob qualquer

título, terá espaço a cobrança definitiva de IRRF, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) (artigo 61da Lei nº 8.981/1995).

(acórdão nº 1101-000.825, voto vencido)

Entendo que é acertada a interpretação de impossibilidade de exigência concomitante com a glosa da despesa quando há beneficiários devidamente identificados.

Nesse sentido, a aplicabilidade do artigo 61 estaria restrita às hipóteses descritas no acórdão 9202-00.686, da 2ª Turma da CSRF, identificado pelo recorrente como acórdão paradigma:

Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real. Continuando e apenas para registro, seria o caso de investigar, então, quais seriam as hipóteses contempladas pela tributação de Fonte, com base de cálculo reajustada, nos exatos termos do art. 61 da Lei n. 8.981/95 que, a meu juízo em análise breve e preliminar, seriam as seguintes:

1. Qualquer pagamento (a sócio, sem causa e/ou a beneficiário não identificado), quando a Pessoa Jurídica estiver em fase pré operacional, isto pela impossibilidade de tributação do IRPJ.
2. Pagamentos a sócio sem causa, pagamentos a beneficiários outros não identificados e/ou sem causa que não caracterizem custo ou despesa, tais como aqueles representativos de aquisição de algum ativo (ex. compra de veículo), sempre ausente a hipótese de redução do lucro líquido, que é própria da tributação pelo lucro real.
3. Qualquer pagamento nos casos em que a tributação eleita pela Pessoa Jurídica tenha como base o Lucro Presumido, Arbitrado ou Simples (...)

Acrescento que a regra do artigo 61 e seus parágrafos pode ser interpretada de duas formas: (a) como regra de responsabilidade tributária, por substituição, que não altera a regra matriz de imposição do imposto de renda, devido pelo contribuinte; (b) ou regra autônoma, hipótese em que a tributação seria exclusiva, sem qualquer relação com o imposto devido pelo beneficiário do pagamento ou recurso.

Parece-me que a regra é de substituição quando efetivamente identificados os beneficiários a quem destinados os pagamentos.

Ressalto que o Código Tributário Nacional reconhece a possibilidade de atribuir à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, como se observa do artigo 45, parágrafo único:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

No entanto, em regra, a atribuição de responsabilidade da fonte pagadora não afasta o dever de pagamento deste tributo pelo contribuinte do imposto de renda. E tampouco a materialidade do imposto, que não é mero “*pagamento*” – como prevê o artigo 61 -, mas o acréscimo patrimonial.

Em comentários ao artigo 674, do RIR/1999, são nesse sentido as considerações de Luiz Martins Valero, César Augusto Galafassi, Fabio Rodrigues de Oliveira, Juliana M. O Ono, Marcos Shigueo Takata, Marcos Vinicius Neder de Lima e Vanessa Mirnada de Mello Pereira:

Pretende-se aplicar o art. 61 em análise em relação aos valores constantes de documentos que a fiscalização afirma serem inidôneos, a teor do disposto no art. 217 do presente Regulamento. Vale dizer, defende-se a tese de ser possível impugnar (glosar) as despesas ou custos lastreados nesses documentos e também exigir o imposto de fonte do art. 61 em foco. São duas situações radicalmente distintas. A primeira vinculada à incerteza de que o pagamento apropriado efetivamente contribuiu para a geração da correspondente receita. É uma regra que tem como destinatária a pessoa jurídica que apropria as despesas, impedindo a redução artificial do lucro tributado. Sendo assim, os influxos dessa regra não são válidos para definir o alcance da regra do art. 61, por várias razões. Inicialmente, cabe observar que a regra do art. 61 tem como destinatário pessoa externa à pessoa jurídica pagadora, que seria desconhecido. Ademais, no caso dos documentos tidos como inidôneos, há pelo menos duas situações fáticas distintas. Na primeira constata-se que o beneficiário do pagamento é a pessoa que figura dos documentos, mas a operação pode não ser verdadeira. Neste caso, a dúvida sobre a efetividade da operação autoriza impugnar a despesa apropriada, mas não é suficiente substituir a tributação do beneficiário do pagamento pela incidência exclusiva na fonte. Isto porque, como visto, em primeiro plano, o juízo de inidoneidade dos documentos visa impedir a redução artificial do lucro da pessoa jurídica que apropria as despesas. É uma condição adicional em relação à comprovação da operação ou de sua causa no contexto do §1º do artigo 61: aqui, basta que a documentação permita atribuir ao terceiro a titularidade da operação na qual afirma ter participado.

Na segunda hipótese, a contabilidade registra um pagamento a um destinatário irreal e por uma operação igualmente irreal, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa a beneficiário não identificado. Neste caso, é razoável admitir a glosa das despesas e a concomitante exigência do imposto na fonte do art. 61.

Todavia, essa situação fática confirma que o referido art. 61, com o intuito de imposto na fonte, verdadeiramente institui uma penalidade, que não pode ser cumulada com outra penalidade de ofício.

(Regulamento do Imposto de Renda 1999 - Anotado e Comentado, volume 2, 16ª edição, Fiscosoft, 2013, fls. 1887)

Nesse panorama, só se justifica a imposição exclusiva de responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto de renda à fonte pagadora no caso de beneficiários não identificados, como tratado no caput do dispositivo. Mas não quando identificados os beneficiários, afinal, pode ocorrer a dupla cobrança do imposto de renda, tanto do contribuinte (conhecido), quanto da fonte pagadora.

Por tal razão, voto por **dar provimento o recurso especial do contribuinte.**

Por fim, consigno que pode ser afastada também a tributação do IR Fonte quando comprovada a **operação e sua causa**. No entanto, o tema sequer foi ventilado pelo contribuinte em razões de recurso especial. Assim, não me manifesto a esse respeito.

Diante de tais razões, voto por dar provimento ao recurso especial unicamente diante da impossibilidade de concomitância da glosa de despesa ou custo com a imposição de IR Fonte quanto a beneficiários devidamente identificados.

Esta Turma da CSRF decidiu em precedentes pela manutenção de lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte, em situação similar à presente, conforme acórdão nº **9101-**

002.605 e 9101-003.341. Na ocasião de tais julgamentos, restei vencida pelo voto da maioria do Colegiado. De toda forma, reafirmo o entendimento manifestado em citados julgamentos.

Assim, **conheço e dou provimento ao recurso especial** do contribuinte quanto à primeira matéria. Como dou provimento nesta matéria, julgo prejudicada a análise da segunda matéria.

Caráter de penalidade do IRRF

Restando vencida na apreciação da primeira matéria, passo à apreciação do mérito da segunda.

O contribuinte sustenta, em suas razões de recurso especial, que *“Certamente, o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 não prever hipótese de incidência associada à renda, mas de exigência que busca punir aqueles que realizarem pagamentos sem causa”* (trecho do recurso especial, fls. 1.304).

Ocorre que a exigência de IRRF não tem caráter de penalidade, mas apenas a exigência – diretamente do responsável tributário – do imposto que deveria ter sido pago pelo suposto tomador de serviços quanto aos pagamentos efetuados, diante da falta de comprovação da operação. A presunção legal de omissão de rendimento pelo destinatário do rendimento justifica a retenção na fonte e reajustamento previstos pelo artigo 61, da Lei 8.981/95.

Nesse sentido, irretocável o acórdão recorrido, conforme voto condutor:

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.

A matéria teve o mesmo resultado em decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, da qual se destaca:

Também está claro que não há caráter de punibilidade no lançamento do IRRF, com base no art. 61 da Lei 8.981/95, mas referida norma traz tão-somente uma regra de tributação que supre a insegurança sobre o fato passível de tributação (item 16 da SCI). Na impossibilidade de alcançar o beneficiário do pagamento para constituir o lançamento do IRPJ, a lei estabeleceu a constituição do IRRF exclusivo na fonte.

Diante disso, se vencida na primeira matéria, voto por **negar provimento ao recurso especial quanto à segunda matéria.**

Conclusões:

Voto, assim, por **conhecer do recurso especial** do contribuinte, **dando-lhe provimento quanto à primeira matéria** (inaplicabilidade do artigo 61, da Lei nº 8.981/95) e julgando **prejudicada a segunda matéria.**

Caso vencida quanto à primeira matéria, voto por **negar provimento ao recurso especial quanto à segunda matéria** (caráter de penalidade do IRRF).

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo - Redator Designado.

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênia para dela divergir quanto à primeira divergência, que trata da "inaplicabilidade do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, quando a mesma hipótese (que deu origem ao IR-fonte) deu (também) origem à tributação pelo IRPJ e CSLL".

A argumentação da relatora tem como ponto de partida o fato de que os dispositivos do art. 44 da Lei 8.541/1992 e do art. 61 da Lei 8.981/1995 coexistiram ao longo do ano de 1995.

Em razão da coexistência desses dispositivos no ano de 1995, antes de o art. 44 da Lei 8.541/1992 ser expressamente revogado pela Lei 9.249/1995, o que se argumenta é que a aplicação do art. 61 da Lei 8.981/1995 (para fins de exigência do IR-fonte) estaria 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.

Caso contrário, ou seja, quando o mesmo fato/valor caracterizar hipótese de redução indevida do lucro líquido, o IR-fonte deveria ser exigido pela regra do art. 44 da Lei 8.541/1992. Mas como esse dispositivo foi revogado a partir 01/01/1996, desse momento em diante não caberia mais exigir IR-fonte juntamente com IRPJ/CSLL (naqueles casos em que também se constata redução indevida do lucro líquido), já que o art. 61 da Lei 8.981/1995, que continuou existindo, não poderia ser aplicado a esses casos.

Essa é a ideia central contida nas decisões apresentadas pela relatora, e de onde ela extrai suas conclusões.

A meu ver, é inadequado esse paralelo entre a regra de tributação que era prevista no art. 44 da Lei 8.541/1992 (revogado pela Lei 9.249/1995) e a tributação que foi instituída pelo art. 61 da Lei 8.981/1995.

No contexto do art. 44 da Lei 8.541/1992, a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implicasse redução indevida do lucro líquido era considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, e tributada exclusivamente na fonte, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

Numa época em que a distribuição de lucros/rendimentos era tributada (o que ocorreu até 1995), a lei estabelecia uma presunção de distribuição de lucros/rendimentos aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual.

Nesse contexto anterior, a tributação na PJ (por omissão de receitas ou redução indevida do lucro líquido) configurava um precedente necessário à tributação na fonte prevista no art. 44 da Lei 8.541/1992.

E, então, o que se tributava pelo IR-fonte era a distribuição de lucros/ rendimentos de forma presumida.

O art. 61 da Lei 8.981/1995, por sua vez, prevê a tributação na fonte cuja incidência se dá apenas e especificamente sobre a efetiva ocorrência de um determinado pagamento a beneficiário não identificado e/ou sem comprovação da operação ou da sua causa, e que não precisa ter qualquer tipo de repercussão sobre o lucro da empresa que realizou esse pagamento.

Não se trata, nesse caso, de estabelecer tributação sobre uma distribuição presumida de lucros, ou algo semelhante, como ocorria na sistemática do art. 44 da Lei 8.541/1992. A hipótese de tributação prevista no art. 61 da Lei 8.981/1995 não tem nada a ver com isso.

O que se tributa pelo art. 61 da Lei nº 8.981/1995 é o efetivo recebimento de um pagamento feito por uma empresa (acréscimo patrimonial), quando o beneficiário não está identificado ou quando inexistente comprovação da operação ou de sua causa, independentemente de esse beneficiário ser sócio ou não da empresa que realiza o pagamento, independentemente de isso configurar uma distribuição presumida de lucros.

A tributação pelo IR/Fonte com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981/1995 simplesmente independe da tributação pelo IRPJ na empresa que realizou o pagamento, e também não tem nenhuma incompatibilidade com ela.

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.

Não há que se falar que essas incidências tributárias se dão sobre uma mesma base, sobre uma mesma materialidade, que há alguma cumulatividade de incidências, etc.

No IRPJ, a empresa está na condição de contribuinte, e responde por fato gerador por ela mesma praticado. A renda é dela.

Já no caso do IR/Fonte, a renda é do beneficiário do pagamento. A empresa, que é a fonte pagadora, apenas se torna "responsável" pelo recolhimento do imposto que seria devido por outrem. Ela não está na condição de contribuinte, mas precisamente na condição de responsável, conforme previsto no art. 121, II, do Código Tributário Nacional.

O fato é que diante da onerosidade das relações que uma empresa trava com terceiros, como regra, e da impossibilidade de se exigir o imposto devido daquele que recebeu o pagamento, por ser o beneficiário não identificado ou por falta de comprovação da operação ou de sua causa, a permitir a incidência tributária, a lei institui essa modalidade de tributação por IR exclusivo na fonte.

A questão deve ser colocada nos seguintes termos:

(1) não é qualquer dispêndio da empresa que pode figurar como despesa dedutível. Um pagamento feito a beneficiário não identificado, ou em que não for comprovada a operação ou sua causa, não pode amparar uma despesa que irá reduzir o lucro real da empresa. É isso que justifica a glosa da despesa quando se está apurando o IRPJ pelo lucro real; e

(2) o fato desse dispêndio (pagamento feito a beneficiário não identificado ou cuja causa não seja comprovada) não configurar despesa dedutível no lucro real da empresa (fonte pagadora) em nada interfere no acréscimo patrimonial auferido por aquele que foi beneficiário do pagamento, cuja renda deve ser tributada pelo IR-fonte.

O que se constata, portanto, é que não há nenhuma incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado e/ou sem comprovação da operação ou de sua causa.

Apesar de o art. 44 da Lei 8.541/1992 tratar de tributação de IR-fonte sobre a distribuição de lucros/rendimentos aos sócios de forma presumida, e de o art. 61 da Lei 8.981/1995 prever incidência de IR-fonte sobre pagamento efetivamente realizado a beneficiário não identificado e/ou sem comprovação da operação ou da sua causa, hipóteses legais que tem, portanto, pressupostos bem distintos, admito que em 1995 (quando ainda vigia a regra geral de tributação sobre a distribuição de lucros), havia margem para se visualizar uma sobreposição normativa entre os dispositivos acima mencionados.

Em determinadas situações, poderia mesmo haver dúvida sobre qual dos dispositivos acima aplicar.

E é nesse contexto que se dá a argumentação trazida pela relatora, pautada no entendimento de que quando os fatos apurados implicassem redução indevida do lucro líquido, o IR-fonte somente poderia ser exigido pela regra do art. 44 da Lei 8.541/1992.

Contudo, mesmo para quem defende esse tipo de entendimento em relação a um fato hipoteticamente ocorrido em 1995, isso não significa dizer que o art. 61 da Lei 8.981/1995 perdeu aptidão para reger a incidência do IR-fonte sobre essas mesmas situações a partir de 1996, quando foi revogado o referido art. 44 da Lei 8.541/1992.

É preciso ter em mente que a base para a glosa de uma despesa cuja necessidade à atividade da empresa nem mesmo é comprovada (seja quando não há identificação do beneficiário do pagamento, seja quando não fica comprovada a operação ou sua causa), não é o art. 61 da Lei 8.981/1995.

A vedação à dedução desse tipo de despesa decorre dos dispositivos básicos da regra matriz do IRPJ e da CSLL, que tratam da apuração da própria base de cálculo desses tributos. Com efeito, não é necessário invocar o art. 61 da Lei 8.981/1995 para vedar a dedução de uma despesa cuja operação correspondente não é comprovada, por exemplo.

O art. 61 da Lei 8.981/1995 trata especificamente da incidência do IR/fonte, e afastar a aplicação desse dispositivo ao caso sob exame implicaria em fazer letra morta de seus termos, já que o IR-fonte está incidindo "sobre pagamentos dolosamente efetuados a terceiros, ocultados sob a roupagem de empresas formalmente constituídas, mas que não tinham, de fato, existência real", como informa a própria relatora.

Não é correto o entendimento da relatora, no sentido de que a tributação em questão só se justificaria no caso de beneficiários não identificados, mas não quando identificados os beneficiários, "afinal, pode ocorrer a dupla cobrança do imposto de renda, tanto do contribuinte (conhecido), quanto da fonte pagadora".

Penso que não é razoável defender a ideia de que se deveria exigir o imposto de uma empresa que não tem, de fato, existência real, em vez de exigir o imposto na forma de IR-fonte cobrado de quem fez o pagamento a essa empresa.

Nesse sentido, vale reproduzir uma parte do relatório que ilustra bem as circunstâncias dos fatos que ensejaram a exigência do IR-fonte:

7.4. Comprovamos no presente caso que as Notas Fiscais, os Recibos, os TED, transferências eletrônicas, recibos de pagamentos e a contabilidade do contribuinte registra o pagamento de um serviço a um destinatário irreal, INAPTO, inexistente de fato, e por uma operação igualmente irreal, inexistente, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa a beneficiário não identificado.

Além disso, é a própria lei que prevê expressamente a exigência do IR-fonte não só no caso de pagamento a beneficiário não identificado, mas também quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

E o art. 61 da Lei 8.981/1995 ainda diz que essa tributação se dá "exclusivamente na fonte", de modo que fica totalmente afastada essa preocupação com a dupla cobrança do imposto.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte em relação à divergência sobre a "inaplicabilidade do artigo 61 da Lei nº 8.981/95".

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo

Declaração de voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

Com o devido respeito ao posicionamento prevalecente neste julgamento, apresento a seguinte declaração de voto no tocante ao tema “*Do caráter de penalidade do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 e a sua inaplicabilidade diante do lançamento de IRPJ e CSLL*” trazido pelo sujeito passivo em seu Recurso Especial, no item III.B, e-fl. 1.303 e ss.

Antecipo que concordo com a visão do recorrente sobre o tema, e que por consequência, a multa qualificada não deveria ser aplicada sobre a infração prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/95. Esclareço.

É cediço que a multa qualificada prevista no art. 44, §1º, inciso I da Lei nº 9.430/96 incidirá quando constatado no caso concreto a ocorrência das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Assim, constatando-se o dolo em cometer sonegação, fraude ou conluio, a multa de ofício de 75% será agravada ao patamar de 150%.

Observe-se que tanto a multa de ofício quanto a multa qualificada, por possuírem um caráter punitivo, sob a ótica dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, só incidirão quando o sujeito passivo:

- a) não pagar ou recolher, total ou parcialmente, o imposto ou contribuição devidos, ou, se não entregar a declaração ou entregar declaração inexata (multa de ofício); ou

b) cometer as infrações previstas na Lei nº 4.502/64 (multa qualificada).

O ponto é que a infração prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, não está prevista como um dos elementos dos tipos acima descritos. Tanto que já é apresentada no artigo 61 com sua própria punição, qual seja, a sujeição da incidência da alíquota de 35% sobre o IRRF. Veja-se:

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. (*caput*)

O caráter punitivo do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 foi bem defendido pela Recorrente, que o fez estabelecendo uma comparação com o artigo 44 da Lei nº 8.541/92, que inegavelmente tem uma estrutura muito semelhante a do mencionado artigo 61, restando plenamente caracterizada a natureza de penalidade do artigo 61, motivo pelo qual, rechaça-se a imposição de uma penalidade (multa qualificada) sobre outra (alíquota de 35% sobre o IRRF).

Perceba-se que multa qualificada equivale, matematicamente, ao dobro da multa de ofício. Assim, estamos falando da mesma multa, porém dobrada, isto porque o resultado para a imposição da multa de ofício não desaparece com a aferição da sonegação, da fraude e/ou do conluio, pelo contrário; tais infrações qualificam, fundamentam, caracterizam, reforçam o não pagamento ou recolhimento do tributo devido ou a inexatidão/não entrega da declaração.

Contudo, a penalidade prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95 será aplicada independentemente de o sujeito passivo não pagar, integral ou parcialmente, o tributo devido, não apresentar declaração ou apresentá-la com inexatidões. Indépende, inclusive, de sonegação, fraude ou conluio. Basta que ocorra o pagamento a beneficiários não identificados. Não há espaço para a multa qualificada aqui, porque também não há lugar para a multa de ofício.

Este caso, em muito se assemelha com a cobrança da multa isolada por falta de pagamento de estimativas. Note-se que não pagar a estimativa mensal significa eximir-se de uma obrigação tributária assumida pelo próprio sujeito passivo. A punição pela imposição da multa isolada, portanto, acabado sendo devida, mesmo após do encerramento do ano-calendário, porque o que se pune é o descumprimento de uma obrigação tributária assumida e desrespeitada, cuja finalidade acaba, inclusive, prejudicando o erário, que conta com estas entradas para o orçamento anual. É por isso que se distingue a natureza da multa de ofício e da multa isolada.

Sintetizo meu entendimento, então, no sentido de que, comprovado o pagamento a beneficiário não identificado, é devida a incidência da alíquota de 35% sobre o IRRF, e só. Não há que se aplicar ainda a multa qualificada, pois a natureza destas punições são distintas.

(documento assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei