Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13896.723093/2016-24

Processo nº	13896.723093/2016-24
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-010.472 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	25 de outubro de 2022
Recorrente	SETEC TECNOLOGIA S.A. (SUJEITO PASSIVO) ROBERTO RIBEIRO DE MENDONÇA E AUGUSTO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO (RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS)
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012, 2013

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

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

IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS. IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. EXIGÊNCIA SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, bem assim os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. A tributação pelo do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, em relação a pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, não exclui a incidência de IRPJ e CSLL resultante da glosa das despesas fictícias, as quais são indedutíveis por previsão legal expressa.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. COBRANÇA CONCOMITANTE. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. NOVA REDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se somente aos fatos geradores

pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº11.489/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação às matérias: a) Impossibilidade da exigência concomitante do IRRF por pagamento sem causa, com base no art. 674 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto 3.000/99) e no art. 61 da Lei 8.981/95, quando há exigência do IRPJ/CSLL em razão da glosa de despesas em relação aos mesmos pagamentos e b) Impossibilidade de exigência concomitante da multa de ofício e de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL. No mérito, na parte conhecida, acordam, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial quanto à impossibilidade de cobrança concomitante de multa isolada com multa de ofício. Conforme art. 60, anexo II, do RICARF, em primeira votação, o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes deu provimento parcial ao Recurso, para afastar do lançamento a multa isolada cobrada de forma concomitante com a multa de ofício, até o limite do tributo devido. O conselheiro Carlos Henrique de Oliveira não votou em relação ao conhecimento, tendo em vista que o julgamento dessa questão foi concluído e teve seu resultado proclamado em sessão realizada em 27/09/2022. Julgamento iniciado na reunião de setembro de 2022.

(assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

01 – Trata-se de Recursos Especiais interposto pelo Contribuinte e-fls. (8.338/8.376) e responsáveis solidários Roberto Ribeiro de Mendonça e Augusto Ribeiro de Mendonça Neto às e-fls. (7.831/7.869 e 8.149/8.166) respectivamente em face do V. Acórdão de nº 1302-003.215 (e-fls. 7.736/7.789) da Colenda 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção,

Original

que julgou em sessão de 20 de novembro de 2018 o recurso voluntário do contribuinte que discutia o lançamento sobre Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ, multa exigida isoladamente), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – multa exigida isoladamente (CSLL/Multa), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), relativos a fatos geradores ocorridos no anos calendários 2012 e 2013 e a responsabilidade solidária de das pessoas físicas Roberto Ribeiro de Mendonça e Augusto Ribeiro de Mendonça Neto.

02 – A autoridade fiscal detalha todo o procedimento adotado durante os trabalhos de auditoria, que, ao final, resultou no presente lançamento. No referido Termo, a autoridade fiscal inicia seu relato demonstrando os dados da contribuinte, o histórico da Operação Lava Jato, demonstrando os termos de delação premiada firmados pelos dirigentes da contribuinte no âmbito do Poder Judiciário. A seguir, descreve suas ações na fiscalização para verificar o adimplemento das obrigações tributárias por parte da contribuinte, citando várias empresas em que não se conseguiu comprovar a efetivação de prestação de serviços por parte dessas empresas à contribuinte. Em suas conclusões, a fiscalização demonstra o que verificou na atividade da autuada: 1. Custos e despesas não comprovadas, relacionados às empresas e os respectivos motivos para sua conclusão; 2. Deduções indevidas de custos e despesas na apuração do Lucro Real e Falta de recolhimento de IRPJ/CSLL sobre base de cálculo estimada e 3. IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados, pagamentos sem causa ou operação não comprovada.

03 - A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

> ***"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ***
>
> ***Ano calendário:2012, 2013***
>
> ***RESPONSABILIDADE DO SÓCIO OU ADMINISTRADOR. ART. 135, INC. III DO CTN. NATUREZA PESSOAL X SOLIDARIEDADE. EXCLUSÃO DA PESSOA JURÍDICA DO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE.***
>
> ***De acordo com a jurisprudência do STJ, a atribuição de responsabilidade aos sócios gerentes, nos termos do art. 135, inc. III, não exclui sujeição passiva da pessoa jurídica.***
>
> ***RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. DIRETOR. ART. 135, III DO CTN. CARACTERIZAÇÃO.***
>
> ***Restando comprovado que o sócio era também diretor da pessoa jurídica autuada, e que tinha participação direta ou indireta em diversas empresas envolvidas nas fraudes apuradas pela fiscalização, caracterizando a infração a lei e/ou contratos, revela-se correta a atribuição da responsabilidade solidária.***
>
> ***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 como responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento.***

Original

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES. POSSIBILIDADE.

A luz do princípio da legalidade e tendo em conta a redação atual da Lei 9.430, art. 44, incisos I e II, não cabem mais questionamentos respeitantes à aplicação concomitante das multas de ofício, pelo lançamento do imposto e da contribuição anuais, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APRESENTAÇÃO DE CONFISSÃO EM TERMO DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU ACORDO DE LENIÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 138 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS.

O instituto da denúncia espontânea, como o próprio nome revela, depende exclusivamente da ação do sujeito passivo, tanto no que se refere à confissão do tributo quanto ao seu pagamento ou depósito, quando este dependa de apuração. Cabe ao contribuinte retificar suas declarações de rendimentos, refazer suas apurações e efetuar o pagamento dos tributos devidos, ou o seu depósito, caso haja dúvida quanto ao montante total devido. Verificando-se, tão somente, a confissão dos crimes praticados ao Ministério Público Federal e à Justiça Federal que, posteriormente, ensejaram apurações por parte do Fisco Federal dos tributos devidos em face das irregularidades a ele comunicadas pelos órgão de investigação e da Justiça, sem que o contribuinte tenha se antecipado a qualquer procedimento fiscal e adotado as medidas necessárias para a denúncia espontânea das obrigações tributárias perante o Fisco, esta não se configura.

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS DECORRENTES DE ILÍCITO PENAL. PAGAMENTOS DE VANTAGENS INDEVIDAS. REPARAÇÃO DE DANOS OU RESSARCIMENTOS EM FACE DE ACORDOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU DE LENIÊNCIA. EXCLUSÃO DA BASE TRIBUTÁVEL GLOSADA RELATIVA A FATOS GERADORES OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que as despesas glosadas sejam derivadas de desvios de recursos da empresa autuada para pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, a sua indedutibilidade decorre essencialmente do fato de que não se enquadram como despesas efetivamente realizadas que reduziram indevidamente o resultado tributável dos exercícios fiscais sob apuração. Assim, a reparação de danos causados em decorrência dos ilícitos confessados ou a devolução de valores fixados em Termos de Colaboração Premiada ou em Acordos de Leniência, tem natureza completamente distinta das despesas originalmente deduzidas e não podem impactar a apuração de tributos de períodos já encerrados. Os fatos geradores complexivos do IRPJ e CSLL dos períodos em que ocorreram as infrações devem ser escoimados dos valores que afetaram indevidamente a base de cálculo dos tributos devidos, não podendo ser afetados retroativamente por quaisquer fatos, voluntários ou não que tenham sido praticados em momento posterior, visando a purgar total ou parcialmente os ilícitos penais cometidos e a atenuar a imposição de penalidades, seja na esfera administrativa ou judicial.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA. RECURSOS DESVIADOS MEDIANTE INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS COM FINALIDADE ILÍCITA DE PAGAMENTO DE VANTAGENS INDEVIDAS.

Os pagamentos a diversas empresas por serviços que não foram efetivamente prestados, efetuados como meios preparatórios para o desvio dos recursos que seriam posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros (propina), embora identifique sua finalidade não validam sua causa primária. Estes pagamentos não tem causa (no sentido econômico), pois não correspondem a serviços efetivamente prestados. Além disso, os reais beneficiários de tais recursos não são

Original

identificados nestas operações, pois estão encobertos por documentos que apontavam outros beneficiários (as emitentes das notas fiscais) dos pagamentos.

IRPJ/CSLL. DESPESAS GLOSADAS. PAGAMENTOS DE SUBORNOS OU PROPINAS. VIOLAÇÃO À ORDEM ECONÔMICA E OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

Inadmissível a pretensão da recorrente de equiparar pagamentos com vistas ao cometimento de atos de corrupção à despesas necessárias e decorrentes das atividade normais e usuais da empresa, como comissões sobre vendas. O pagamento de subornos a agentes públicos ou privados atenta contra a função social da empresa consagrada no direito brasileiro e ofende os princípios constitucionais voltados para assegurar a ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Os atos concernentes ao pagamentos de propinas a agentes públicos e privados, atentam diretamente contra a função social da empresa e à liberdade concorrencial e, por óbvio, é inadmissível que os efeitos econômicos de tais infrações, por mera liberalidade do administrador da companhia, sejam compreendidos como necessários ao desenvolvimento das atividades normais e usuais da empresa.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE DESPESAS. INEXISTÊNCIA DE FATO DA DESPESA. CABIMENTO.

A base de cálculo da CSLL tem como ponto de partida o resultado líquido apurado na contabilidade. Assim, as despesas comprovadamente inexistentes não podem compor o resultado líquido do exercício, do qual parte a apuração tanto do IRPJ quanto da CSLL. Os atos ilícitos não podem produzir quaisquer efeitos tributários na apuração do resultado dos exercícios fiscalizados. É remansosa a jurisprudência administrativa no sentido de dar o mesmo efeito à CSLL na glosa de despesas fictícias da base de cálculo do

IRPJ . IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Constatado que os pagamentos feitos, em face de contratos firmados com empresas do mesmo grupo familiar, que não apresentam nenhuma estrutura administrativa, técnica ou operacional, estão dissociados de qualquer prova de efetiva prestação dos serviços, resta caracterizada a natureza fictícia das despesas contabilizadas, impondo-se sua glosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e o pedido de perícia, e, no mérito, a) por unanimidade, em manter a responsabilidade solidária dos sujeitos passivos arrolados e em manter as exigência do IRPJ e CSLL; e, b) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto à exigência de IRRF e à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, vencidos os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias (relator). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

04 – Os recursos são tempestivos e de acordo com o despacho de admissibilidade de e-fls. 8.541/8.552, foi dado seguimento às seguintes matérias: (a) *impossibilidade de exigência concomitante da multa de ofício e de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL*" e (b) "*impossibilidade da exigência concomitante do IRRF por pagamento sem causa, com base no art. 674 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto*

Original

3.000/99) e no art. 61 da Lei 8.981/95, quando há exigência do IRPJ/CSLL em razão da glosa de despesas em relação aos mesmos pagamentos", e após despacho em agravo às e-fls. 8.615/8.627 a matéria (c) *"impossibilidade da exigência de IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981/95 sobre pagamentos com causa, ainda que ilícita, na hipótese em que os beneficiários estão devidamente identificados"*, alegando em síntese:

> *a) tendo o contribuinte optado pela apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, a glosa das despesas cujas contrapartidas são os pagamentos considerados sem causa, ensejando a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, afasta a possibilidade de a Fiscalização exigir o IRRF sobre os mesmos valores com fulcro no art. 61 da Lei nº 8.981/95.*
>
> *b) O IRRF sobre os pagamentos sem causa, caso exigido, deve ensejar a dedutibilidade das suas contrapartidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a fim de evitar que a fonte pagadora assuma o encargo financeiro do imposto que deve incidir exclusivamente sobre a renda da pessoa jurídica que recebe os pagamentos*
>
> *c) comando legal do art. 61 da Lei nº 8.981/95 é aplicável às hipóteses em que não há prova da causa do pagamento ou identificação do respectivo beneficiário, portanto, são aplicáveis estritamente em situação em que não há motivos do pagamento ou não é possível identificar a pessoa que o recebeu – diferente do caso concreto, em que, embora diante de suposta ilicitude, há prova das causas de cada pagamento e identificação dos beneficiários.*
>
> *d) em ambos os casos – caso concreto e caso do acórdão paradigma –, a causa do pagamento (tido pelo Fisco como "sem causa") na verdade é conhecida (ainda que venha a ser ilícita), além de estarem devidamente identificados os respectivos beneficiários. Assim, é evidente o dissídio jurisprudencial em questão.*
>
> *e) A Recorrente demonstrou também que, de qualquer maneira, a exigência da multa de ofício, em razão da alegada ausência de pagamento do IRPJ e CSLL (com base no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96), em conjunto com a multa isolada por falta de recolhimento dos referidos tributos no regime de estimativa mensal (com base no citado art. 44, II, alíneas "a" e "b", da Lei nº 9.430/96) é ilegal e, portanto, deve ser afastada.*
>
> *f) pelo princípio da absorção, a conduta meio é absorvida pela conduta principal, de modo que deve ser afastada a cominação de multa isolada no caso, em atenção ao entendimento sumulado pelo CARF.*
>
> *g). Ainda que não fosse acolhido tal argumento – o que se admite apenas para argumentar –, ainda assim a multa isolada deveria ser afastada, porque tanto a multa de lançamento de ofício, cuja previsão legal reside no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, quanto a multa isolada, prevista no inciso II do mesmo dispositivo legal, incidem sobre a mesma base de cálculo (a diferença de valores entre o contido na declaração e aquele obtido após a auditoria com a adição de exclusões indevidamente efetuadas na base de cálculo), de modo*

Original

05 – A Fazenda Nacional intimada às e-fls. 8.641 em 13/05/2020 e apresentou contrarrazões (e-fls. 8.642/8.675) em 18/05/2020 e alega em síntese o seguinte:

> *a) preliminar de não conhecimento do recurso especial em relação a todas as matérias;*
>
> *b) A Recorrente deve pagar a multa disposta no art. 44, inciso II, alínea "b", pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência. A teor do referido dispositivo legal, a "multa isolada" é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.*
>
> *c) No caso, não há dúvida de que a Recorrente optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que a Recorrente descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o tributo, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução.*
>
> *d) Analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata). Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo recorrido, do modo de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96).*
>
> *e) Com efeito, as infrações apenadas pela chamada "multa de ofício" e pela "multa isolada" são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.*
>
> *f) Sobre os demais temas adota como razões de contrarrazões o exposto nas razões do acórdão da DRJ*

06 – O processo foi distribuído para essa C. Turma da CSRF de acordo com os termos das Portarias CARF nº 22.564/2020 e 12.202/2021 que estendeu temporariamente à essa 2ª Turma as matérias constantes do seu anexo único para processar e julgar os recursos que versem sobre as matérias da 1ª Turma da CSRF sendo esse o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Original

Conhecimento

07 – O recurso especial do contribuinte é tempestivo, contudo, existe questionamento da Procuradoria em relação ao conhecimento de todas as matérias e portanto passo a análise.

A) - *Impossibilidade da exigência concomitante do IRRF por pagamento sem causa, com base no art. 674 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto 3.000/99) e no art. 61 da Lei 8.981/95, quando há exigência do IRPJ/CSLL em razão da glosa de despesas em relação aos mesmos pagamentos*

Paradigma Ac. 9202-00.686

08 – No caso o contribuinte traz os paradigmas 9202-00.686 e 1401-001.104, sendo que o voto recorrido traz os seguintes fundamentos nesse tema, *verbis:*

> *"De imediato, me distancio da premissa adotada pelo D. Relator, segundo o qual a simples exigência do IRPJ e da CSLL, por conta das glosas realizadas, afastaria, **de per si**, a aplicação dos preceitos do art. 61 da Lei 8.981.*
>
> *De fato, a concomitância em questão (apontada pelo recorrente como bis in idem) não é razão, **se tomada isoladamente**, para afastar a exigência do IRFonte, até por uma lógica sistêmica... se, em uma ação fiscal, constata –se a dedução, pelo contribuinte, de despesas pela contratação de serviços ou pela aquisição de mercadorias em que a operação não resta demonstrada (isto é, sem a prova da efetiva prestação de serviços ou aquisição de mercadorias), a própria causa do pagamento informado desaparece... isto é, os motivos pelos quais o contribuinte entregou a terceiro determinado valor se tornam obscuros o que, a teor dos preceitos da norma legal citada alhures, tipifica de forma hialina um de seus núcleos típicos:pagamento sem causa demonstrada.*
>
> *As ressalvas que tenho em casos em que se observa a exigência do IRPJ e da CSLL, por glosa de despesas, e, ao mesmo tempo, se cobra o IRFonte com espeque no art. 61, ora analisado, cingem às situações que este último tributo é lançado de forma automática, como consequência de registros contábeis que dão conta da realização, v.g., de créditos na conta caixa das empresas.*
>
> *Ora, vejam bem, o creditamento nesta conta contábil, como contrapartida das contas de ativo (estoques) e/ou passivos (obrigações perante terceiros), é consequência lógica do registro de despesas pretensamente (in)dedutíveis, **e não um prova, concreta e objetiva** da ocorrência de um pagamento (lembrem-se que o próprio art. 923 do antigo RIR art. 967 do diploma atualmente em vigor atribui à escrita contábil força probandi se e quando lastreada em documentos idôneos).*
>
> *Em outras palavras, somente me oponho à cobrança do IRFonte, cumuladamente com o IRPJ e a CSLL, exigidos em decorrência da glosa de despesas, se, e quando, não comprovado, nos autos, o efetivo pagamento incorrido pelo contribuinte (ou seja, quando a exigência do IRFonte seja mera decorrência automática, v.g., do registro de créditos em contacaixa).*
>
> *Outra interpretação, resultaria em assunção de presunção quanto a ocorrência do fato típico em caso em que a lei não preconiza o uso desta mesma presunção...*
>
> *Se, outrossim, for demonstrado por meio de extratos bancários, cópias de cheques ou de comprovantes de transferência o pagamento das despesas (efetivo dispêndio de*

Original

numerário e não mero registro contábil), e não for comprovado, pelo contribuinte, a efetiva prestação dos serviços, ou aquisição de mercadorias, como já alertei, entendo ser cabível a exigência do IRFonte.

E este, diga-se, é exatamente o caso dos autos, já que os pagamentos que deram causa à cobrança do IRRF se encontram efetiva e concretamente comprovados (inclusive pelo próprio contribuinte) neste feito.

Por estas razões entendi correta a exigência".

09 - Essa C. Turma, teve oportunidade de analisar o assunto do mesmo tema e com o mesmo acórdão paradigma Ac. 9202-00.686 de relatoria do I. Conselheiro Maurício Nogueira Righetti no Ac. 9202-009.941 j. 23/09/2021 pelo não conhecimento de tal matéria.

10 – Avaliando o teor da decisão recorrida bem como dos termos do voto paradigmático, entendo pelo não conhecimento de tal matéria, adotando no caso, os mesmos fundamentos do caso analisado por essa C. Turma, acima indicado, *verbis:*

"Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida somente a matéria "impossibilidade de se exigir o IRRF conjuntamente com o IRPJ e a CSLL, sob pena de caracterização do bis in idem".

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que foi devolvido ao exame desta turma:

IRPJ POR GLOSA E IRRF POR PAGAMENTO SEM CAUSA. CABIMENTO

Não há que se afastar a aplicação de um tributo em detrimento de outro, pois ambos incidem sobre fatos distintos. Um (IRPJ) incide sobre a glosa de despesa não comprovada; já o outro (IRRF) incide sobre o pagamento que não foi fincado em uma causa fiscalmente justificável.

Por sua vez, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(...) omissis

Contextualizando, houve o lançamento do IRRF sobre pagamentos efetuados a empresa SM TERRAPLAGEM, cuja causa não teria sido comprovada; além de glosas de despesas da própria recorrente, implicando nos lançamentos de IRPJ e CSLL, controlados nos autos do processo 10830.722896/2014-76, relacionadas aos pagamentos sobre os quais se cobrou o IRRF, conforme sustenta em seu recurso.

Em resumo: ao mesmo tempo em que o fisco glosou várias despesas por falta de sua comprovação, efetuando o lançamento do IRPJ e CSLL, também cobrou o IRRF sobre os pagamentos dessas despesas, por não terem sido comprovadas as suas causas.

De sua vez, o colegiado recorrido entendeu que um lançamento (IRPJ/CSLL) não inviabilizaria ou outro (IRRF s/ pagto sem causa), já que não haveria qualquer identidade legal entre eles, pois partiriam de premissas diametralmente opostas que não são excludentes entre si, podendo, sim, serem imputados sobre condutas que decorrem de um mesmo fato originário.

Original

Já em seu recurso, o recorrente apontou o acórdão de nº ***9202-00.686*** *como representativo da controvérsia a ver dirimida por este Colegiado.*

Compulsando o inteiro teor daquele acórdão, percebe-se que os casos, as autuações e seu fundamentos legais são demasiadamente distintos dos do caso em tela, de sorte que acabam impedindo a demonstração da divergência suscitada. Vejamos:

Lá, se discutiu se poderia haver, naquele caso, a tributação de omissão de receitas com base em depósitos de origem não comprovada (art. 42 da Lei 9.430/96) ao mesmo tempo em que teria havido o lançamento para a cobrança do IRRF s/pagamento sem causa.

Em termos fáticos, discutiu-se se as saídas, sobre as quais se cobrou o IRRF, seriam, em verdade, pagamentos de juros e/ou principal de empréstimos obtidos, ainda que a tese do empréstimo como origem dos depósitos em conta houvesse sido rechaçada no julgamento do processo 10730.04441/2002-60[1]. (SIC)

Trago à colação fragmento que bem resume a discussão:

> *[...]*
>
> *Quanto à possibilidade de presunção de omissão de rendimentos -, quando da entrada dos recursos - e da tributação como pagamento sem causa -, quando da saída para realizar o alegado pagamento de empréstimo tributado como omissão de receita caracterizada por depósitos bancário de origem não comprovada, em voto confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo como relatora a ilustre Conselheira Ivete Monteiro Pessoa, decidiu o colegiado, na composição da época, que não se pode tributar a saída dos referidos recursos, que saíram a título de pagamento, sob pena de se comprovar que efetivamente se está diante de contrato de mútuo e não pagamento sem causa. Se havia um direito creditório não há pagamento sem causa. Naquele julgamento, o qual acompanhei, a decisão pode ser sintetizada por meio da seguinte ementa:*

Por mais que já houvesse bem definida a temática lá abordada, o relator, ilustrando o que considerou como sendo algo não isolado no sistema tributário o lançamento com base no artigo 61 da Lei 8.981/95, fez a seguinte consideração:

> *Vamos nos ater às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, cujas despesas necessárias à obtenção da receita são dedutiveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica — IRPJ. Assim, quando se glosa determinada despesa aumenta-se o lucro e, conseqüentemente, sobre este lucro majorado há incidência de IRPJ. Desta forma, em sendo glosada determinada despesa não se pode exigir imposto de renda pessoa jurídica em face do lucro majorado e, ao mesmo tempo, tributar o pagamento de tal "despesa" com base no artigo 61 da Lei n° 8.981, de 1961. Nestes casos, tributa-se única e exclusivamente o IRPJ incidente sobre o lucro decorrente da receita glosada.*
>
> *Exemplo de situação exposta no item anterior é caracterizada, com mais nitidez, nos caos em que se glosam despesas por "notas frias", que não correspondem a um serviço efetivamente prestado. Glosada a despesa por não caracterizar um serviço efetivamente prestado ou transação realizada, não será pelo registro formal lançado na contabilidade da empresa, que irá se tributar pelo artigo 61 da Lei n° 8.981, de 1961. Nos casos em que as empresas valem-se de "notas frias" para deduzir despesas elas, obrigatoriamente, em sua contabilidade, são obrigadas a registrar o respectivo pagamento. No entanto, sendo glosada a despesa por inexistência da transação ou falta de materialidade do pagamento, não se pode exigir imposto de renda com base*

[1] o número correto é 10730.004442/2002-12

Original

na alegação de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, tributo este previsto no artigo 61 da Lei n° 8.981, de 1961.

Perceba-se que tais considerações, muito embora sejam aparentemente úteis ao caso aqui em discussão, não foram decisivas à conclusão a que chegou o colegiado paradigmático, mas sim a vinculação que pretendeu dar às saídas como sendo pagamento de empréstimos que entendeu ter havido, e que assim não foi considerado quando do julgamento no processo 10730.004441/2002/60, que tratou do IRPJ. Note-se:

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro que ingressou no caixa da empresa. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se 1RPJ, CSLL, COFINS, PIS e IPI, quando incidente. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores, conclusão que por sinal foi a que eu cheguei.

Em resumo, pelo que extraio do julgamento, todo o racional desenvolvido por aquele relator tomou como premissa que os valores que ingressaram teriam origem em empréstimos (e não receita com base em depósito de origem não comprovada) e os que saíram, pagamentos de juros e/ou principal desses empréstimos (e não pagamento sem causa).

Nesse contexto, tenho que o fragmento do voto condutor ou mesmo a ementa do acórdão não são hábeis a demonstrar a divergência suscitada, pelo simples motivo de o entendimento lá vazado se configurar mero obiter dictum em relação ao que foi decidido, no sentido de que "tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores, conclusão que por sinal foi a que eu cheguei."

Ademais, como já dito, o caso paradigmático tratou da concomitância do IRRF com o IRPJ sob o viés da ***omissão de receitas****; enquanto que o recorrido, do IRRF com o IRPJ sob o ângulo da* ***glosa de despesas****.*

Nessa perspectiva, não me parece que tenha havido, naquele colegiado paradigmático, efetiva deliberação acerca da tese sustentada pelo recorrente no tocante à matéria que pretendeu ver reexaminada por este Colegiado, o que é reforçado, inclusive, com os excertos a seguir, extraídos da declaração de voto acostada ao dito paradigma. Confira-se:

O colegiado entendeu por bem superar a discussão envolvendo a natureza da operação que deu causa ao lançamento, partindo para a discussão e votação acerca da possibilidade ou não de se constituir o crédito tributário, relativamente aos mesmos recursos financeiros, com base nos art. 42 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (presunção de omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada) e art. 61 da Lei n°8.981, de 20 de janeiro de 1995 (pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado).

A maioria dos membros desta 2' Turina da CSRF entendeu pela impossibilidade de aplicação dos dois dispositivos supra citados relativamente a uma mesma operação. Por não ser esta minha posição apresento declaração de voto para aclarar as razões de meu convencimento.

[...]

Original

> *Estas são algumas das razões pelas quais entendo que deveria ser mantido o lançamento do IRRF, efetuado com base no art. 61 da Lei n° 8.981, de 1995, independentemente de ter sido precedido ou não de lançamento com base em presunção legal de omissão de receitas.*
>
> *Com efeito, encaminho por não conhecer do recurso*

11 – Portanto, entendendo tratar-se de matéria idêntica ao já julgado por essa C. Turma, e voto pelo não conhecimento da matéria com base em tal paradigma, conhecendo do recurso apenas em relação ao paradigma Ac. 1401-001.104 que trata bem da situação ora em discussão.

12 – No caso, no acórdão paradigma 1401-001.104 decidiu-se que não pode haver incidência concomitante do IRPJ pela glosa da despesa com o IRRF. Transcreve-se, abaixo, trecho da ementa do acórdão paradigma que sintetiza o entendimento sobre essa questão:

> *Ementa:*
>
> *"(...) IR FONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI N°8.981, DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LIQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.*
>
> *A aplicação do art. 61 da Lei n° 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Precedente da CSRF. Acórdão n° CSRF/04-01 094. Jul. 03/11/2008 Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro."*
>
> *"(...)*
>
> *Quanto ao lançamento do IRRF, este ponto precisa ser apreciado com cautela, com o intuito de evitar distorções e excessos na exigência de obrigações tributárias em relação aos contribuintes, principalmente quando se está diante da escrituração contábil de pagamentos que podem ter sido registrados como custos ou despesas pelas empresas, no que diz respeito às hipóteses em que os beneficiários não estejam adequadamente identificados ou, ainda, quando não apurada a causa para pagamento ou a operação que lhe deu suporte.*
>
> *A incidência do IRRF, tendo como esteio o art. 61 da Lei nº 8.981/95, foi enfrentada pela Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 03 de novembro de 2008, no Recurso número 104144.45, relatado pela ilustre Conselheira lvete Malaquias Pessoa Monteiro.*
>
> *(...)*
>
> *Trata-se, portanto, de entendimento, o qual reforço, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está reservado àquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real.*
>
> *O fundamento da impossibilidade de coexistência da glosa de custos/despesas com a exigência do IRRF, basicamente, está no fato de que não se pode considerar o art. 61*

Original

> *da Lei nº 8.981/95 de forma isolada e incoerente com as demais normas do sistema tributário brasileiro. (...)*
>
> *Isso posto, por entender que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não pode ser aplicado às hipóteses em que o mesmo fato/valor foi caracterizado por glosa de custos, segundo as normas pertinentes ao lucro real, e, ainda, pela impossibilidade de aplicar tal penalidade, com natureza de multa isolada, cumulada com a multa de ofício, dou provimento ao parcial ao Recurso Voluntário para excluir a tributação do IRRF bem como sua multa de ofício, mantendo parcialmente os Autos de Infração de IRPJ e CSLL pela glosa dos custos." (Destaques nossos e do original)."*

13 - Nele, além da exposição da tese divergente, defendida pela recorrente, há de fato a sua aplicação prática, de modo a ter ali sido excluída integralmente a exigência de IRRF (por pagamentos sem causa) em face da concomitante exigência de IRPJ e CSLL decorrentes da glosa de despesas relacionadas a estes mesmos pagamentos sem causa. Ou seja, a mesma situação efetivamente enfrentada no acórdão recorrido.

14 - Em face do exposto, deve ter seguimento o recurso especial com relação a este ponto.

B) impossibilidade da exigência de IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981/95 sobre pagamentos com causa, ainda que ilícita, na hipótese em que os beneficiários estão devidamente identificados"

Paradigma **Ac. 1302-001.544**

15 – O voto condutor da decisão recorrida nessa parte traz os seguintes fundamentos:

> *"Os recorrentes alegam que o art. 61 da Lei n.º 8.981/95 "não contempla a incidência do imposto na fonte em face de pagamentos com causa ilícita – pois o fundamento da exigência reside apenas na ausência de causa ("pagamentos sem causa")".*
>
> *Defendem que "o art. 299 do RIR não exige que a despesa esteja amparada somente em atos lícitos para que seja dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSL. A exigência é de que a despesa seja necessária. Da mesma forma, o IRF por pagamento sem causa é inexigível se houver uma causa, embora ilícita, que conceda suporte ao desembolso efetuado no caso concreto".*
>
> *O acórdão recorrido rejeitou as alegações, verbis:*
>
> *[...]*
>
> *A impugnante afirma que a causa seria ilícita, não sem causa, assim, o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não contemplaria tal exação.*
>
> *Na realidade, o referido artigo prevê a falta de causa, e de fato não houve causa, pois, não houve os serviços.*

Original

No mais, tem-se o princípio do "Pecunia non Olet" previsto no artigo 118 do Código Tributário Nacional. Artigo trata da interpretação quanto a definição legal do fato gerador, a saber:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo -se:

I da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Segundo esta norma geral, interessa apenas os efeitos econômicos produzidos pelos atos, e não sua validade, licitude ou moralidade. Por isso, na interpretação acerca da incidência (ou não) de norma jurídica tributária, deve-se abstrair aspectos atinentes à validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, bem como dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Portanto, não tem razão os recorrentes.

Os recorrentes contestam a argumentação, aduzindo, verbis:

[...]

100. O v. acórdão recorrido insistiu na suposta ausência da efetiva prestação de serviços a respaldar a falta de causa nos pagamentos e a incidência do art. 61 da Lei n.º 8.981/95, suscitando ainda o princípio da "Pecúnia Non Olet" para rejeitar os argumentos da recorrente. Afirma o v. aresto vergastado que interessam apenas os efeitos econômicos produzidos pelos atos, e não sua validade, licitude ou moralidade.

101. O referido mandamento só vem a referendar a tese de que a exigência do IRF não pode se dar exclusivamente em função da ilicitude da causa dos pagamentos, e que com base nesta premissa se possa glosar as respectivas despesas (e sobre elas exigir o IRPJ e a CSL), considerando-as desnecessárias à manutenção da atividade da empresa, afinal o fisco não desclassifica a renda obtida a partir de atividades ilícitas, tampouco deixa de exigir o respectivo imposto de renda.

102. Isto significa dizer que o IRF somente poderá ser exigido se os pagamentos forem efetivamente sem causa, assim como as despesas somente poderão ser glosadas se forem desnecessárias, pouco importando a validade, licitude ou moralidade destes atos. Ora, a r. decisão possui entendimento idêntico àquele exposto na impugnação, de modo que deveria ter cancelado a exigência do IRF.

103. O fato de não ter havido prestação de serviços por parte IS MARKETING E ONE COMUNICAÇÃO, por exemplo, não é o mesmo que dizer que não houve causa nos pagamentos, simplesmente que as causas foram diversas daquelas que foram declaradas, como se verá no tópico abaixo. Assim, o v. acórdão partiu de premissa equivocada, devendo ser auferido o pagamento em função de sua verdadeira causa, exposta no acordo de colaboração premiada, ainda que ilícita, mas sob o ponto de vista da sua contrapartida para a recorrente, ou seja, a celebração de contratos com a Petrobrás pela SOG, e consequentemente, da sua contratação por parte desta última empresa.

Entende-se, todavia, que os Recorrentes tentam desfocar o objeto da autuação do IRRF, apontando para o fato de que existiria sim uma causa para os pagamentos efetuados, embora ilícita, qual seja: o de pagamento de vantagens indevidas a terceiros.

Ocorre que, em verdade, do que se infere das confissões trazidas aos autos e das apurações empreendidas pelo Fisco, tais pagamentos a diversas empresas por serviços que não foram efetivamente prestados eram efetuados como atos preparatórios para o

Original

desvio dos recursos que seriam posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros.

Ora, é evidente que estes pagamentos não tinha causa (no sentido econômico), pois não correspondiam a serviços efetivamente prestados. Além disso, os reais beneficiários de tais recursos não eram identificados nestas operações, pois estavam encobertos por documentos que apontavam outros beneficiários (as emitentes das notas fiscais) dos pagamentos."

16 – Por sua vez o acórdão paradigma traz a seguinte situação em julgamento de recurso de ofício:

"Quanto ao mérito, a discussão é em torno dos valores que foram creditados pela empresa na conta corrente da pessoa física Sr. Osvaldo de Sequeira, CPF n° 196.587.457-68. Os assentamentos contábeis da empresa, inicialmente, indicavam tratar-se de pagamentos/adiantamentos a fornecedores, o que não restou comprovado documentalmente. A conclusão do Fisco (TVF, fl. 219) foi de que "não se comprovando o custo ou a despesa e constatando-se a ocorrência de pagamento ou entrega de recursos a acionistas, sócios, titular ou terceiros, pessoa jurídica ou física, é de se efetuar a glosa de despesa para fins de apuração do IRPJ e CSLL, e o lançamento do IRF devido sobre pagamento sem causa".

Em sua defesa, a interessada alega que teria sido vítima da atuação fraudulenta de seu ex-funcionário (contador), o qual teria criminosamente desviado recursos da pessoa jurídica. Somente teria tomado conhecimento do ocorrido mediante a ação da fiscalização, e prontamente teria instaurado procedimento de apuração interno, além de prestar queixa-crime à autoridade policial.

A meu ver, não pode haver dúvidas sobre a existência de um esquema ilegal, com a participação de funcionários, especialmente o contador Sr. Osvaldo de Sequeira, montado dentro da empresa com o objetivo de desviar recursos. Os valores questionados pelo Fisco, portanto, passam a se caracterizar não como pagamentos ou antecipações a fornecedores, conforme registrado na contabilidade, mas como desfalques ou apropriações indébitas cometidas por funcionários.

(...) omissis

No que toca à exigência do imposto de renda na fonte, entendeu a fiscalização tratar-se de pagamentos sem causa, sujeitos à incidência exclusiva na fonte, prevista no art. 674 do RIR/99, cuja base legal é o art. 61 da Lei nº 8.981/1995:

(...) omissis

Também aqui a exigência se mostra indevida. Não se trata de pagamentos a beneficiários não identificados, posto que não resta dúvida de que os valores pagos foram transferidos para a conta-corrente bancária do Sr. Osvaldo de Sequeira. Quanto à causa dos pagamentos, muito embora não seja aquela retratada na contabilidade, está demonstrado à saciedade tratar-se de fraude praticada por funcionário contra seu empregador, com apuração em curso (segundo notícias dos autos) pela autoridade policial. Essa é a causa dos pagamentos, sendo certo que a lei não exige que se trate de causa lícita."

Original

17 – Entendo que a situação fática destacada e reconhecida no voto recorrido é totalmente diversa da estampada no voto paradigmático, havendo a necessidade de revolvimento de situação fática para análise do mérito da questão.

18 – Vejamos que o voto condutor da decisão recorrida reconhece com amparo no conjunto probatório do caso concreto tratar-se de pagamentos a diversas empresas por serviços que não foram efetivamente prestados sendo meros atos preparatórios para o desvio dos recursos que seriam posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, além de reconhecer que tais pagamentos não tinham causa (no sentido econômico), pois não correspondiam a serviços efetivamente prestados e que os reais beneficiários de tais recursos não eram identificados nestas operações, pois estavam encobertos por documentos que apontavam outros beneficiários.

19 – Portanto, conclui-se, do exposto, que os acórdãos comparados apresentam dessemelhança em pontos determinantes para a decisão dos litígios examinados por diferentes pontos retratados na matéria fática dos Colegiados deste Conselho. E, em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

20 - Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexiste tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais.

21 – Portanto, não conheço do recurso em relação a essa matéria.

***C) Impossibilidade de exigência concomitante da multa de ofício e de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL*"**

Paradigmas Ac 1401-003.035 e 1401-002.888

22 – No caso de tais paradigmas, após análise, entendo que deve ser conhecido o recurso nesse aspecto e por economia processual me atenho ao despacho de admissibilidade conhecendo da matéria adotando como razões de decidir nessa parte:

> *"Decisão recorrida:*
>
> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2012, 2013*
>
> *[...].*
>
> *MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES. POSSIBILIDADE.*
>
> *À luz do princípio da legalidade e tendo em conta a redação atual da Lei 9.430, art. 44, incisos I e II, não cabem mais questionamentos respeitantes à aplicação concomitante das multas de ofício, pelo lançamento do imposto e da contribuição anuais, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.*

Original

Acórdão paradigma nº 1401-003.035, de 2018:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011, 2012, 2013

[...].

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

Acórdão paradigma nº 1401-002.888, de 2018:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011, 2012, 2013

[...].

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

No tocante a essa terceira matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, à luz do princípio da legalidade e tendo em conta a redação atual da Lei 9.430, art. 44, incisos I e II, não cabem mais questionamentos respeitantes à aplicação concomitante das multas de ofício, pelo lançamento do imposto e da contribuição anuais, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1401-003.035, de 2018, e 1401-002.888, de 2018) decidiram, de modo diametralmente oposto, ser incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

23 – Pelo exposto conheço parcialmente do recurso, apenas em relação a 1ª (primeira) matéria de "*impossibilidade de exigência concomitante da multa de ofício e de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL*" e 2ª (segunda)

Original

matéria "*impossibilidade da exigência concomitante do IRRF por pagamento sem causa, com base no art. 674 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto 3.000/99) e no art. 61 da Lei 8.981/95, quando há exigência do IRPJ/CSLL em razão da glosa de despesas em relação aos mesmos pagamentos*".

Mérito

A) - *Impossibilidade de exigência concomitante da multa de ofício e de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL*"

20 – Quanto a essa matéria importante destacar o voto vencedor do acórdão recorrido nessa parte:

> *Até recentemente, me filiava ao entendimento esposado pelo D. Relator e, por isso, vinha decidindo pela impossibilidade da cobrança concomitante das multas preconizadas pelos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/96, aplicando, mesmo após a edição da Lei 11.488/2007, os preceitos da Súmula 105 deste CARF.*
>
> *Verdade seja dita, minha análise da tese, no passado, se pautava muito mais por um senso de justiça (numa acepção eminentemente políticomoral), especialmente porque, na maioria dos casos que me foram postos para decidir, a falta de recolhimento das estimativas não se dava por opção dos contribuinte, mas, isto sim, como consequência de glosas intentadas pela fiscalização. Lembrando que a multa isolada tinha por fim a apenação da conduta negativa do contribuinte, tendente ao descumprimento de uma obrigação acessória (a antecipação do tributo não se conforma com a obrigação principal), considerava injusta tal imposição e, por isso mesmo, abarcava, também, a teoria da encampação (ou consunção).*
>
> *Todavia, e notadamente a partir da modificação realizada pela já citada Lei 11.488/2007, é inegável que a norma jurídica passou a contemplar explicitamente a possibilidade de imposição cumulada das duas penalidades (algo que não se verificava na redação original da Lei 9.430). E isto, vejam bem, tornouse ainda mais claro particularmente para este julgador quando instado a analisar a alegação de alguns autuados quanto a impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do anocalendário...*
>
> *Peço vênia para transcrever, abaixo, a redação atual do art. 44, inciso II, da Lei 9.430:*
>
> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *(...)*
>
> *II de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*
>
> *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 anocalendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*
>
> *Notem que o artigo não se utiliza da partícula alternativa "ou" para qualificar as penalidades ali descritas, nem tampouco vincula a multa isolada à multa de ofício, como fazia o § 4º da Lei 9.430 em sua redação originária. E, mais que isso, afirma*

Original

textualmente a exigência da penalidade isolada, mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, do que se extrai duas conclusões:

a) a apuração de prejuízo ou base de cálculo negativa somente se faz ao fim do exercício, sendo ilógico pretender a inaplicabilidade da multa isolada após o seu encerramento (até porque, tornaria materialmente impossível a exigência desta penalidade);

b) ao asseverar que, mesmo se verificando prejuízo ou base de cálculo negativa, isto é, mesmo que não verificado tributo a pagar (que se apura apenas com o decurso do exercício), a multa será devida... por óbvio, se não houver prejuízo, e, portanto, verificarse obrigação de se pagar a exação, com mais razão, a penalidade isolada deverá ser aplicada.

A letra da lei (seu sentido semânticosintático) não da azo à processos hermenêuticos que lhe restrinjam a aplicação... a interpretação gramatical só pode ser ultrapassada se a linguagem empregada for imprecisa ou resultar numa conclusão absurda (contrários ao próprio sistema), desafiando, pois, o uso de outros instrumentos interpretativos, como, alias, pontua Humberto Ávila:

Em segundo lugar, a classificação dos argumentos não pode ser inflexível, porque, antes da interpretação, também não se sabe qual dos argumentos será mais seguro ou mesmo qual deles será pertinente à decisão de interpretação. Em alguns casos, serão os elementos linguísticos e sistemáticos que irão decidir qual das alternativas interpretativas deverá ser escolhida; em outros, pela vagueza desses elementos, só os argumentos históricos é que poderão resolver a questão interpretativa. E assim sucessivamente. É dizer: a pertinência dos argumentos dpende do próprio problema posto à prova. 1 Se, contudo, a interpretação gramatical (que, para alguns, como Dennis Patterson, 2 não se trata, objetivamente, de interpretação) apresenta um resultado factível, qualquer outra construção hermenêutica será tida e havida como sofística ou falaciosa (pois a premissa sentido semântico das palavras não se conformará com as conclusões).

Em linhas gerais, a Lei 9.430, tal como posta atualmente, não dá mais margens para elocubrações sobre o seu correto sentido. E, notem, não estou dizendo que ela não mereça críticas! Não abandonei o sentimento visceral que guiou minhas decisões até aqui e continuo a considerar "injusta" a imposição de duas penalidades que, não raro, decorrem de um mesmo grupo de eventos conectados, sem que se observe a efetiva intenção do agente em descumprir, por exemplo, a obrigação acessória. E, mais que isso, entendo que a cominação das penalidades em testilha, de forma cumulada, fere o princípio da proporcionalidade e, ato contínuo, a garantia constitucional do nãoconfisco (art. 150, IV, da CRF88).

Como é sabido, entretanto, a validade da norma legal, a luz do texto constitucional. não encontra, nesta seara, o foro próprio para seu questionamento.

Até que haja um definitivo e concreto posicionamento da Jurisprudência Judicial sobre o tema, o fato é que a Lei 9.430 permanece incólume e plenamente aplicável.

Nesta esteira, se até o advento da Lei 11.488/07 não havia uma previsão específica que autorizasse a cumulação destas penalidades, com a redação atual do art. 44, I e II, não vejo como refugir à literalidade do texto legal, sendo cabível, pois, com todas as críticas morais e de validade constitucional cabíveis, a exigência cumulada das penalidades..

Apenas para finalizar, venia concessa, mas teoria da consunção, natural do direito penal, não encontra guarida no direito tributário (posição que, agora, assumo). Ambas disciplinas primam pela legalidade estrita e, diferentemente da esfera criminal, cuja legislação prevê, expressamente, a aplicação desta teoria ao concurso de crimes, o

Original

sistema fiscal tributário não contem semelhante disposição. "Pau que dá em Chico, dá em Francisco"! Se entendo e defendo a legalidade estrita para afastar exigências que rompam com a ordem legal (em decorrência de uma qualificação econômica dos fatos, v.g,), não posso dela me afastar para validar teses construídas à margem do sistema legal, tão só para favorecer o contribuinte.

21 – Nesse ponto entendo pelo desprovimento do recurso especial e adoto o mesmo posicionamento do Ac. 9202-009.795 de 26/08/2021 tendo por redator designado nesse ponto o I. Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, *verbis:*

Divergi da i. Relatora apenas quanto ao mérito e, especificamente, quanto à possibilidade de exigência cumulativa das multas pelo não recolhimento do imposto sobre estimativa com a multa do lançamento de ofício relativamente à diferenças apuradas quando do ajuste anual.

De início, é relevante destacar que se trata aqui de lançamento realizado no ano de 2014 referente a fatos geradores ocorridos nos anos de 2009 e 2010, portanto já na vigência da alteração introduzida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

Na redação anterior o inciso I previa a incidência de multa de 75% "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" e o § 1º do mesmo artigo previa que essa multa poderia exigida juntamente com o imposto ou isoladamente. Confira-se:

Art. 44 [...]

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

A Lei nº 11.488, de 2007 introduziu modificação fundamental na definição dessa penalidade, ao prevê uma multa de 75% pela "falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata" e outra de 50% pela falta de antecipação do pagamento mensal. Vejamos:

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;

Original

II - de 50% (cinqüenta 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;

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.

Pois bem, em relação à multa na vigência da legislação anterior este Conselho já havia firmado entendimento no sentido da impossibilidade da exigência concomitante da penalidade pela falta de antecipação do imposto e pela omissão em oferecer os rendimentos à tributação quando do ajuste anual, tendo ambas a mesma base de cálculo. Registro por oportuno que este Conselheiro sempre abraçou essa tese. Vejamos:

Acórdão nº 9202-002.297, proferido na Sessão de 09/08/2012, de relatoria do Conselheiro LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2003 MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - BASE DE CÁLCULO IDÊNTICA.

Não pode persistir a exigência da penalidade isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre o imposto apurado em razão da omissão de rendimentos de fonte situada no exterior, pois as bases de cálculo das penalidades são as mesmas.

Acórdão nº 2202-002.350, proferido na Sessão de 20/06/2013, de Relatoria do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa:

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº. 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Note-se que é irrelevante trata-se de multa por falta de recolhimento do carnê-leão ou da estimativa da pessoa jurídica. A norma aplicável era e é a mesma.

O fundamento, pelo menos deste relator, era o de que não se tratava de penalidades distintas, mas de uma mesma penalidade, ora exigida isoladamente, ora exigida juntamente com o imposto. Assim, no caso de falta de recolhimento do carnê-leão, caso se exigisse a multa pela falta de antecipação do pagamento, a base de cálculo deveria ser suprimida para a aplicação da multa pela falta de recolhimento do imposto quando do ajuste anual, de modo a se eliminar a dupla incidência.

A situação mudou com a alteração introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007. O dispositivo instituiu uma penalidade nova e específica pela falta de recolhimento do carnê-leão.

E tanto são penalidades distintas que os percentuais são diferentes: 50% e 75%.

Assim, se o contribuinte deixou de recolher antecipadamente o imposto devido a título de antecipação, seja do carnê-leão, no caso de pessoa física, seja de estimativa mensal de lucro, no caso de pessoa jurídica, da mesma forma, omitiu esses rendimentos quando do ajuste anual, estará sujeito a ambas as penalidades, uma para cada infração.

Original

22 – Da mesma forma Ac. 9101-004.848 j. 05/03/2020 Relatoria da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner que assim trata da situação:

> *O recurso especial da PGFN insurge-se contra decisão que afastou a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício no caso dos autos, em relação ao ano-calendário 2007.*
>
> *Sobre essa questão este Colegiado tem decidido, a exemplo de outras turmas do CARF, no sentido de que a multa isolada, na anterior redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, deve ser afastada, em observância ao princípio da consunção, nos termos da Súmula CARF nº 105, que dispõe:*
>
> > *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.*
>
> *Todavia, este E.Colegiado entende que o disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se apenas aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.*
>
> *O papel precípuo do julgador nessa seara é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos objeto de autuação, tendo em mente que o lançamento tributário é atividade vinculada aos ditames legais e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN.*
>
> *Assim, na hipótese dos autos, destaca-se que houve alteração no comando original do art. 44 da Lei nº 9.430/96, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488, de 2007, fruto da conversão da Medida Provisória nº 351, de 2007.*
>
> *Essa alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula CARF nº 105, que conferiu interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte, à luz do art. 112, I, do CTN.*
>
> *Ocorre que, sob a ótica da estrita legalidade, a partir da nova redação não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do art. 44 da Lei nº 9.430/96:*
>
> > *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% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*
> >
> > *(...)*
> >
> > *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.*
>
> *No caso dos autos, como as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, entende-se ser jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações*

Original

nele previstas, vez que tais multas são completamente distintas e autônomas.

23 – Pelo exposto nego provimento ao recurso nessa parte.

B) "impossibilidade da exigência concomitante do IRRF por pagamento sem causa, com base no art. 674 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto 3.000/99) e no art. 61 da Lei 8.981/95, quando há exigência do IRPJ/CSLL em razão da glosa de despesas em relação aos mesmos pagamentos"

24 – Nesse ponto conforme já indicado alhures o voto vencedor nessa parte, entendo que o mesmo deve ser mantido por seus próprios fundamentos, além disso, adoto como razões de decidir o do I. Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho no Ac. 9202-009.937 j. 23/09/2021, *verbis:*

> *"Por conseguinte, na visão do Sujeito Passivo, a partir do momento em que considerou que as despesa não eram dedutíveis, constituindo-se os créditos de IRPJ e CSLL, a Receita Federal do Brasil estaria impedida de exigir o pagamento do IR-Fonte, eis que se trataríam de pretensões incompatíveis entre si.*
>
> *A Fazenda Nacional, por seu turno, sustenta inexistir impedimento para exigência de IRRF simultaneamente com IRPJ/CSLL ao argumento de que as incidências têm por base fatos distintos, que devem ser apurados e autuados, sem margem para discricionariedade, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional.*
>
> *Pois bem. Cabe-nos neste voto somente tratar da possibilidade de cumulação de IRRF e IRPJ/CSLL em virtude de pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento.*
>
> *Sobre esse assunto, o art. 61 da Lei nº 8.981/1995 (base legal do art. 674 do RIR/1999) estabelece:*
>
> *(...) omissis*
>
> *Veja-se que o dispositivo legal em evidência é bastante claro no sentido de que, nas situações em que se verifique pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, haverá a incidência do imposto sobre o rendimento bruto (rendimento líquido reajustado), tendo em vista que a fonte pagadora deixou de cumprir exigência prevista em lei, relativa à retenção e recolhimento do tributo incidente sobre a renda auferida pelo respectivo beneficiário, e, além disso, impediu o Fisco de identificar e exigir o imposto de quem efetivamente auferiu esse rendimento.*
>
> *Por outro lado, as despesas decorrentes dos pagamentos aqui analisados, consoante evidenciado no Relatório Fiscal, são indedutíveis, devendo ser adicionadas ao lucro líquido da pessoa jurídica para o fim de determinação do lucro real, ex vi dos arts. 249, I e 304 do RIR/1999:*
>
> > *Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro liquido do período de apuração (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 6°, § 2°):*
> >
> > *I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro liquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;*
> >
> > *[...]*

Original

> *Art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a titulo de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei n° 3.470, de 1958, art. 2°).*

Ademais, diferentemente do que se verifica quanto ao IRRF, a exigência de IRPJ e CSLL resulta da glosa de despesas fictícias, isto é, os argumentos propalados pela Recorrente, quanto à impossibilidade da exigência simultânea dos diferentes tributos não se sustentam. Tratam-se de espécies tributárias diversas, previstas em normativos próprios, cujos fatos geradores, em seus diferentes aspectos, são absolutamente distintos.

A esse respeito, mister trazer a baila o entendimento consubstanciado no Acórdão nº 9101-004.543, de Relatoria da Ilustre Conselheira Andréa Duek Simantob, que bem representa minha compreensão a respeito do tema:

> *A questão posta a julgamento é exclusivamente jurídica. Trata-se de decidir se é possível, ou não, a exigência concomitante de IRPJ/CSLL pela glosa de custos com o IRRF eventualmente exigível por força da constatação de pagamentos sem causa.*
>
> *Os próprios custos glosados, reprise-se, não são objeto do recurso especial.*
>
> *Estando bem delineada a questão ora posta sob julgamento, é de se assentar que não assiste razão alguma à recorrente.*
>
> *Não há que se falar na existência de bis in idem, quando aplicadas as duas infrações em conjunto.*
>
> *Isto porque não se está a tratar de um único fato a partir do qual se extrai uma dupla incidência tributária. Pelo contrário, trata-se, à toda evidência, de fatos geradores distintos, seja quanto ao seu aspecto material, seja quanto aos aspectos temporal e quantitativo.*
>
> *A exigência de IRPJ e de CSLL se dá, no caso, pela glosa de despesas inexistentes, as quais foram deduzidas na apuração do lucro líquido contábil, ponto de partida para o cálculo da base sobre a qual incidem tais tributos, ao passo que a exigência do IRRF se dá, no caso, apenas sobre os pagamentos efetivamente realizados a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, nos termos do art. 61 da Lei n° 8.981, de 1995, abaixo transcrito, verbis:*
>
> *[...]*
>
> *A distinção quanto à materialidade dos fatos geradores captados pode ser facilmente demonstrada a partir de alguns singelos exemplos.*
>
> *Há casos em que as despesas podem ter sido glosadas (por inexistentes), mas que sequer foram de fato pagas aos pretensos beneficiários, como ocorre no caso das chamadas "'notas de favor". Neste caso, haveria a exigência somente de IRPJ e de CSLL pela glosa das despesas inexistentes, mas não haveria exigência de IRRF porque não estaria materializado o correspondente pagamento.*
>
> *Noutro giro, há casos em que — mesmo se tratando de pagamentos comprovadamente efetuados, mas relativos a despesas inexistentes, posto que não comprovada a correspondente operação ou a sua causa — pode haver somente a exigência de IRRF, mas não a exigência de IRPJ e de CSLL. Isto pode ocorrer por várias razões, dentre as quais o fato de o sujeito passivo estar submetido ao regime de tributação do lucro presumido ou arbitrado, por exemplo, regimes os quais são em regra indiferentes às despesas para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou então,*

Original

ainda, pode ocorrer que o sujeito passivo, mesmo estando submetido ao regime do lucro real, tenha apurado prejuízo fiscal no período em questão.

Todas essas hipóteses citadas, dentre outras que se poderia imaginar, evidenciam a clara distinção das infrações quanto ao seu aspecto material.

Quanto ao aspecto temporal, a exigência do IRPJ e da CSLL se dá no momento correspondente ao aproveitamento fiscal do custo inexistente (ao final do período de apuração do lucro tributável). Já no caso do IRRF. a exigência se dá no momento da efetivação do pagamento sem causa que o justifique. Há clara distinção, portanto, também com relação ao aspecto temporal.

No aspecto quantitativo, igualmente se afiguram distintas as suas bases de cálculo. E as bases de cálculo são distintas não somente em razão do reajustamento do valor do pagamento sobre o qual recairá o imposto na fonte, mas também em razão da própria distinção material quanto aos fatos geradores captados por cada uma das incidências, posto que, conforme visto, pode haver despesas inexistentes que não motivam pagamentos, e pode também haver pagamentos sem causa completamente desvinculados de alguma despesa contabilmente reconhecida. Portanto, também com relação ao aspecto quantitativo as incidências são distintas Por fim, quanto ao aspecto pessoal, nada obstante o sujeito passivo sobre o qual recaem as exigências seja o mesmo, não se pode ignorar o fato de que, enquanto este sujeito passivo, no que diz respeito à exigência de IRPJ e de CSLL, encontra-se claramente na posição de contribuinte (que reduziu indevidamente o seu lucro), no caso do IRRF. muito embora a lei não expressamente assim o designe, a condição por ele ostentada ê a de responsável, por se constituir na fonte pagadora dos rendimentos cuja operação ou causa não restou comprovada.

E inegável, ademais, que a não identificação da causa dos pagamentos impede o fisco de confirmar a regular tributação do rendimento auferido pelos beneficiários dos pagamentos assim feitos, circunstância esta que acentua a completa desvinculação entre os fundamentos jurídicos que dão suporte à materialidade de cada uma das infrações reportadas (glosa de custos, de um lado, e pagamentos sem causa, de outro).

Portanto, sob todas as óticas, não há como prosperar a tese de um suposto bis in idem quanto às mencionadas exigências.

No mesmo sentido do presente voto, assim também já decidiu o CARF, consoante os precedentes a seguir transcritos, com destaques acrescidos, verbis:

> *"CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA*
>
> *Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento." (Acórdão 1402-002.210, sessão de 08/06/2016, relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto)*
>
> *"IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPJ E 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,*

Original

independente de quem seja o real beneficiário dele (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado com responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento. (...)

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE DESPESAS. INEXISTÊNCIA DE FATO DA DESPESA. CABIMENTO.

A base de cálculo da CSLL tem como ponto de partida o resultado líquido apurado na contabilidade. Assim, as despesas comprovadamente inexistentes não podem compor o resultado líquido do exercício, do qual parte a apuração tanto do IRPJ quanto da CSLL. Os atos ilícitos não podem produzir quaisquer efeitos tributários na apuração do resultado dos exercícios fiscalizados. É remansosa a jurisprudência administrativa no sentido de dar o mesmo efeito à CSLL na glosa de despesas fictícias da base de cálculo do IRPJ ." (Acórdão 1302-002.210, sessão de 15/05/2018, relator Luiz Tadeu Matosinho Machado)

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ GLOSA DE CUSTOS. DOCUMENTOS INIDÔNEOS. PAGAMENTO. RECEBIMENTO DOS BENS. ADQUIRENTE DE BOA FÉ. ÔNUS DA PROVA.

É ônus do fisco comprovar a inidoneidade do documento, bem como de comprovar que o contribuinte tinha ou deveria ter conhecimento daquela inidoneidade. É ônus do contribuinte comprovar o efetivo recebimento dos bens e o pagamento do respectivo preço, no caso de aquisições lastreadas em documentos considerados inidôneos, sob pena de glosa dos custos por parte da autoridade fiscal.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

GLOSA DE CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se de custos não comprovados, cabível a sua glosa para fins de apuração da CSLL.

Assunto: Imposto Sobre A Renda Retido Na Fonte – IRRF

PAGAMENTO SEM CAUSA.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, o pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, assim como o pagamento efetuado ao sócio ou a terceiros, quando não for comprovada a operação ou a sua causa." (Acórdão 1102-001.287, sessão de 04/02/2015, relator João Otávio Oppermann Thomé)

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

DESPESAS COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Correta a glosa de despesas com serviços de consultoria quando o sujeito passivo, ainda que regularmente intimado, não traz aos autos qualquer elemento que demonstre a efetiva prestação do serviço.

(...)

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Original

> *Por se tratar de auto de infração tido como decorrente, aplica-se à CSLL as mesmas razões de decidir que nortearam o julgamento do lançamento que lhe deu origem.*
>
> *(...)*
>
> *IRFON. PAGAMENTOS SEM CAUSA.*
>
> *Correta a exigência do Imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos em relação aos quais não foi demonstrada a causa." (Acórdão 1402-001.190, sessão de 11/09/2012, relator Leonardo de Andrade Couto)*

Por fim, importa salienta que o lançamento de IRRF, como se viu, decorre de disposição legal taxativa, de modo que somente seria possível afastar sua aplicação, sob o fundamento de vedação ao bis in idem, caso se entendesse pela inconstitucionalidade da norma instituidora. No entanto, esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme entendimento vinculante, consubstanciado na Súmula CARF nº 2:

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

25 – Pelo exposto voto por negar provimento ao recurso nessa parte.

Conclusão

26 - Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial do contribuinte e solidários e na parte conhecida, nego provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Original