



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.723245/2014-27
ACÓRDÃO	9101-007.300 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	11 de março de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	SANTA BÁRBARA S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS, SEM CAUSA. POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM GLOSA DE DESPESA.

Não há qualquer incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário, sem causa. As bases jurídicas para a incidência do IRPJ/Lucro Real e do IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa são completamente distintas.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE VALORES DECLARADOS. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. ABATIMENTO DE TRIBUTOS RETIDOS. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO

Não se conhece de recurso especial cuja divergência está amparada por paradigma que examinou quadros fáticos e jurídicos não similares ao do acórdão recorrido.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “Impossibilidade de cumular o IRRF de que trata o art. 61 da Lei 8.981/95 com a glosa das despesas”; votaram pelas conclusões os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. No mérito,

por unanimidade de votos, acordam em negar provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de Divergência do Sujeito Passivo (fls. 2319/2377) em face do Acórdão nº 1201-003.397 (fls. 2.245/2.283), que negou provimento ao recurso voluntário.

Assim restou assentado o Acórdão ora Recorrido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA.

Não se conhece do recurso de ofício quando o valor exonerado é inferior ao limite de alçada vigente na data do julgamento.

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. NULIDADE AFASTADA.

Considerando que todos os atos e termos foram lavrados por pessoa competente, dada a estruturação da Receita Federal e as funções a cada órgão atribuída, bem como que houve, em razão de indícios de simulação e fraude, necessidade de reexame de período já fiscalizado, afasta-se a nulidade.

VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) diz respeito ao controle interno relacionado com o planejamento das atividades de fiscalização. Eventuais vícios na sua emissão, prazo ou execução não maculam o lançamento.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

O pedido de realização de perícia é uma faculdade do Julgador, sendo cabível apenas quando o Colegiado entender que os elementos probatórios constantes dos autos não são suficientes para o desfecho da lide, o que não é o caso.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A apreciação de argumentos de inconstitucionalidade resta prejudicada na esfera administrativa, conforme Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO PARA A GLOSA E MULTA QUALIFICADA DAÍ DECORRENTE. PRECLUSÃO.

Não havendo questionamentos específicos para os itens do lançamento consistente na glosa de custos e qualificação da multa daí decorrente, considera-se preclusa a discussão destas matérias.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE VALORES DECLARADOS. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. ABATIMENTO DE TRIBUTOS RETIDOS.

A compensação de prejuízos fiscais, assim como a utilização de valores retidos na fonte sobre receitas próprias, são opções da contribuinte, opções estas que não podem ficar ao seu alvedrio de querer, retroativamente, reduzir cobrança de ofício de valores já declarados como devidos.

AUTO DE INFRAÇÃO REFLEXO.

O decidido, no mérito do IRPJ, repercute na tributação reflexa a título de CSLL.

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

IR-FONTE DE 35%. PAGAMENTO PARA BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. GLOSA DE DESPESAS. CONCOMITÂNCIA.

É possível, desde que cumpridos os pressupostos legais, a concomitância da cobrança de IR-Fonte de 35% prevista no artigo 61 da Lei n. 8.981/95 com a cobrança decorrente da glosa de despesas com tais pagamentos.

IR-FONTE DE 35%. PAGAMENTO SEM CAUSA. PRESUNÇÃO. PROVA.

A exigência do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 (35%) tem natureza de presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido (o pagamento) e da negativa do fiscalizado em informar o destinatário ou a real origem econômica do

pagamento, a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária. Nesse viés, a fiscalização não está obrigada a rastrear a utilização do pagamento e o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica.

IR-FONTE DE 35%. IRPJ SOBRE OS PAGAMENTOS RECEBIDOS. BIS IN IDEM.

O potencial bis in idem causado pela exigência de IRRF e de IRPJ sobre o mesmo pagamento, como resultado de procedimentos fiscais distintos, não poderá ser conhecido, em princípio, no âmbito de qualquer um dos processos, devendo ser solucionado no âmbito da liquidação das exigências.

Nesse caso, em regra, deve prevalecer a exigência do IRPJ, em razão de o IRRF ter natureza de antecipação.

Todavia, no caso especial de lançamento de IRRF em cumprimento do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, deve prevalecer a exigência do IRRF, uma vez que prevalece a antecipação pela tributação exclusiva na fonte prevista nesse dispositivo. Trata-se de regra especial que prevalece sobre a regra ordinária de incidência do IRPJ.

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO PARA A GLOSA E MULTA QUALIFICADA DAÍ DECORRENTE. PRECLUSÃO.

Não havendo questionamentos específicos para os itens do lançamento consistente na glosa de custos e qualificação da multa daí decorrente, considera-se preclusa a discussão destas matérias.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE VALORES DECLARADOS. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. ABATIMENTO DE TRIBUTOS RETIDOS.

A compensação de prejuízos fiscais, assim como a utilização de valores retidos na fonte sobre receitas próprias, são opções da contribuinte, opções estas que não podem ficar ao seu alvedrio de querer, retroativamente, reduzir cobrança de ofício de valores já declarados como devidos.

AUTO DE INFRAÇÃO REFLEXO.

O decidido, no mérito do IRPJ, repercute na tributação reflexa a título de CSLL.

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

IR-FONTE DE 35%. PAGAMENTO PARA BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. GLOSA DE DESPESAS. CONCOMITÂNCIA.

É possível, desde que cumpridos os pressupostos legais, a concomitância da cobrança de IR-Fonte de 35% prevista no artigo 61 da Lei n. 8.981/95 com a cobrança decorrente da glosa de despesas com tais pagamentos.

IR-FONTE DE 35%. PAGAMENTO SEM CAUSA. PRESUNÇÃO. PROVA.

A exigência do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 (35%) tem natureza de presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido (o pagamento) e da negativa do fiscalizado em informar o destinatário ou a real origem econômica do pagamento, a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária. Nesse viés, a fiscalização não está obrigada a rastrear a utilização do pagamento e o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica.

IR-FONTE DE 35%. IRPJ SOBRE OS PAGAMENTOS RECEBIDOS. BIS IN IDEM.

O potencial bis in idem causado pela exigência de IRRF e de IRPJ sobre o mesmo pagamento, como resultado de procedimentos fiscais distintos, não poderá ser conhecido, em princípio, no âmbito de qualquer um dos processos, devendo ser solucionado no âmbito da liquidação das exigências.

Nesse caso, em regra, deve prevalecer a exigência do IRPJ, em razão de o IRRF ter natureza de antecipação.

Todavia, no caso especial de lançamento de IRRF em cumprimento do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, deve prevalecer a exigência do IRRF, uma vez que prevalece a antecipação pela tributação exclusiva na fonte prevista nesse dispositivo. Trata-se de regra especial que prevalece sobre a regra ordinária de incidência do IRPJ.

IR-FONTE DE 35%. MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS.

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. A emissão de notas fiscais inidôneas e a interposição de terceiros para iludir a realização de pagamentos, além dos atos que materializam a infração (omissão), é ato que exterioriza e evidencia o dolo do contribuinte, dando ensejo à qualificação da multa de ofício, mesmo no caso de presunção legal de omissão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade, em NÃO CONHECER do RECURSO DE OFÍCIO; e (ii) por voto de qualidade, em NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Gisele Barra Bossa e Alexandre Evaristo Pinto, que davam parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a cobrança de IRRF sobre os

pagamentos identificados no quadro do item 3.13 do resultado de diligência de fls. 2.150/2.151; e reduzir a multa de ofício de 150% para 75%. Vencida, ainda, a conselheira Bárbara Melo Carneiro, que dava provimento integral ao recurso voluntário e que manifestou intenção de declarar voto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

O sujeito passivo ofereceu Recurso Especial alegando dissídio jurisprudencial em relação a 5 (cinco) matérias. Entretanto, somente teve seguimento para julgamento por esta Turma, as abaixo listadas, juntamente com os Acórdãos Paradigmas, nos termos do Despacho de Admissibilidade (fls. 2567/2593), mantido pelo Despacho de Agravo (fls. 2658/2669):

Matéria	Acórdãos Paradigmas
1 - Impossibilidade de cumular o IRRF de que trata o art. 61 da Lei 8.981/95 com a glosa das despesas;	1401-001.104 e 9202-00.686 ¹
4 - Desconsideração parcial do volume de prejuízo fiscal e base negativa acumulados na apuração do IRPJ e da CSLL;	1402-004.128 e 1401-001.196
5 - Compensação dos valores retidos na fonte.	1302-004.764

Instada a se manifestar a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 2761/2774), não se insurgindo quanto ao conhecimento, mas pugnando pela manutenção do Acórdão Recorrido pelas suas próprias razões, além dos seguintes fundamentos:

- i) ***“Comprovou-se que as Notas Fiscais, os Recibos, os TED, transferências eletrônicas, recibos de pagamentos e a contabilidade da ora recorrente 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.”***
- ii) ***“A Fiscalização também individualizou todas as condutas da Recorrente que redundaram na dedução de despesas/custos fundadas em contratos fictícios e na exigência de IRRF, decorrente de operações não comprovadas ou sem causa. Nesse viés, também foi aplicada a multa de ofício qualificada (150%), tendo em vista que a Recorrente não recolheu os tributos devidos lastreando-se em notas fiscais inidôneas, cujos serviços não foram prestados e que foram formalizados em contratos para acobertar o pagamento de propinas, nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64 c/c art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96.”***

¹ processo 10730.004442/2002-12 – sessão de 13/04/2010

- iii) *“No presente caso, relativamente aos valores contabilizados como custos ou despesas, não restou comprovada a efetiva prestação dos serviços a que se referiam. A fiscalização comprovou a existência de pagamentos, por meio de Notas Fiscais, Recibos, TED, transferências eletrônicas, recibos de pagamentos e registros contábeis.”*
- iv) *“... a cobrança do imposto de renda retido na fonte se dá em outro momento diverso do IRPJ: o da saída dos valores. Também o fundamento da exigência é diverso: trata-se de responsabilidade da fonte pagadora pelo pagamento do imposto de renda, no caso, na modalidade IRRF.”*
- v) *“o CARF possui julgados diversos que mantiveram a glosa de despesas quando não há efetiva prestação de serviços contratados com terceiros, ensejando a tributação do IRPJ/CSLL, em concomitância com o IRRF causado por pagamentos sem comprovação da operação ou de sua causa... “(Acórdãos nº 1402-002.210, sessão de 08/06/2016, e nº 1301-001.548, sessão de 03/06/2014).*
- vi) *“Apesar dos pleitos, é incontroverso que a contribuinte não manifestou qualquer intenção em compensar os prejuízos acumulados com os valores apurados ou IRRF para reduzir o imposto devido em sua DIPJ. E tal fato é atestado pela apresentação da DIPJ **após o início da ação fiscal, sem qualquer manifestação nesse sentido, e sem a comprovação de qualquer erro.**...”**“Dessa forma, inexistente a faculdade de o contribuinte compensar prejuízos fiscais retroativamente, quando não haja erro de fato cabalmente demonstrado, pois, compensar prejuízos fiscais não é erro, mas sim uma opção legal.”.***

É o relatório, no que entendo essencial.

VOTO

TEMPESTIVIDADE

A tempestividade foi objeto de análise quando do exame de admissibilidade monocrático, tendo sido o Recurso Especial atestado como tempestivo.

CONHECIMENTO

Antes de adentrar a análise do Conhecimento, cabe destacar que o que se encontra em litígio são os pagamentos à empresa denominada SP Terraplanagem (que não foi considerada

inexistente), onde restou consignado que a fiscalização verificou ter havido tributação do valor pela mesma, mas cuja causa não teria sido comprovada pelo Sujeito Passivo. Vejamos excertos do voto vencedor:

O ilustre relator votou por excluir da base tributável do IRRF os pagamentos apontados na tabela do item 3.13 da diligência fiscal (fls. 2147), considerando que ficou comprovado que tais pagamentos haviam sido tributados pela beneficiária (SP Terraplanagem), em sede do procedimento fiscal formalizado no processo nº 13896.722317/2014-19. Esse entendimento. Essa proposta tem fundamento no entendimento trazido no voto inicial de que o presente artigo 61 da Lei 8.981/1995 não alcança os pagamentos realizados a pessoa identificada, ainda que a causa do pagamento não seja certa. Ademais, também foi levantada contra a presente tributação a impossibilidade de haver dupla tributação para o mesmo fato. Todavia, este não foi o entendimento que prevaleceu no colegiado.

A exigência do IRRF prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 é uma presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido (o pagamento) e da negativa do fiscalizado em informar o destinatário ou a real origem econômica do pagamento, a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária.

Nesse viés, como é ordinário nas presunções legais desse tipo, o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica.

Não há dúvida de que houve os pagamentos. Também não há dúvida de que a empresa SP Terraplanagem recebeu os pagamentos apontados na referida tabela. Todavia, não foi esclarecida a causa de tais pagamentos.

Passemos ao Conhecimento.

1 - Impossibilidade de cumular o IRRF de que trata o art. 61 da Lei 8.981/95 com a glosa das despesas

Essa matéria teve seguimento para julgamento desta Turma, considerando-se as seguintes razões.

Acórdão nº 1401-001.104

O Despacho de Admissibilidade admitiu a ocorrência do dissídio jurisprudencial porque entendeu que ambos os Acórdãos comparados:

...apreciavam hipótese de lançamento de IRPJ e CSLL concomitante com lançamento de IRRF, sobre os mesmos valores, este último com base no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Ainda que naqueles casos a imputação fiscal fosse de “pagamento sem causa” (como registram as respectivas ementas), certo é que o entendimento

expressamente manifestado pelos julgadores foi de que a exigência do IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981/95 (seja em razão de pagamento sem causa, seja em razão de pagamento a beneficiário não identificado) não poderia coexistir com a exigência de IRPJ/CSLL por glosa de despesas/custos.

Tendo sido extraído do Acórdão Paradigma acima, o seguinte excerto:

“Os lançamentos de IRPJ e CSLL decorreram de glosa de custos em função da falta de comprovação da efetiva entrada de mercadorias que compuseram o custo da Recorrente, conforme relatório da Solicitação de Diligência.

(...)

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.

(...)

(...) 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.** (Grifos no original)

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 da Lei nº 8.981/95 de forma isolada e incoerente com as demais normas do sistema tributário brasileiro. (...)”

Pois bem.

O caso tratado no paradigma era de alegação de pagamento sem causa, em razão da não comprovação da efetiva entrada de mercadorias que compuseram o custo dos produtos vendidos. Para este Conselheiro, esse fato não é suficiente para se sustentar uma dessemelhança, porquanto a despeito de eventualmente ser custo ou despesa, o fato subjacente é o mesmo – pagamento sem causa. No mais, concordo com a análise preliminar de admissibilidade.

Portanto, oriento meu voto para admitir esse Acórdão Paradigma.

Acórdão Paradigma nº 9202-00.686²

Entendo não existir similitude fáctica suficiente para formar um dissídio jurisprudencial. Explico.

² Processo nº 10730.004442/2002-12

Nesse Acórdão Paradigma, a questão ali se tratava de uma conclusão lógica sobre as alegações aventadas na autuação *versus* a prova da transação denominada “estruturada”. Seguem abaixo excertos sobre o caso analisado, que, ao meu sentir, refletem bem o caso:

No mérito:

Ao meu sentir, o julgamento do mérito passa pela análise da existência ou não dos seguintes fatos:

a) Se recorrida efetivamente, em 18/02/97, tomou empréstimo de US\$ 9.500.000,00, junto ao Banco Safra, com sede em Bahamas;

b) Se os valores tributados como pagamento sem causa destinavam-se ao pagamento do referido empréstimo.

Diante da alegação da recorrida de que mutuante e mutuária tenham se valido do que denominaram de “operação estruturada” para viabilizar o alegado empréstimo, o que deve ser analisado é se os recursos efetivamente foram creditados na conta da recorrente e, caso afirmativo, se saíram para pagamento do alegado empréstimo.

A operação descrita no relatório, quando do crédito dos recursos na conta da recorrida, conforme se depreende do processo nº 10730.004441/2002-60, foi tributada como depósito bancário de origem não comprovada. Agora, na saída destes recursos, que a recorrida alega que se referem ao pagamento do empréstimo e juros, estão sendo tributados como pagamento sem causa.

A questão a ser desvendada é se o dinheiro, independentemente dos procedimentos denominados de “operação estruturada”, vieram do Banco Safra e se saíram para o Banco Safra. Se assim o for estaremos diante de empréstimo, pois nos casos de omissão de receita caracterizada por depósito bancário de origem não comprovada não há devolução de recursos. Se quem faz o depósito bancário exige devolução do valor correspondente, com acréscimos ou não de juros, se está diante de empréstimo de recursos financeiros.

Aquele Colegiado concluiu que não havia pagamento sem causa:

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:

Ou seja, a conclusão de ser um empréstimo já afastaria a própria alegação de inexistência de causa, despidendo avançar em maiores digressões sobre aplicação do art. 61, da Lei nº 8.981/95, apesar de assim ter procedido o relator. Ou seja, o Acórdão Paradigma não reformaria o Acórdão Recorrido, pois subsistiria um argumento autônomo (situação de fato) suficiente para não aplicar os efeitos da norma em comento.

E, por fim, este mesmo Acórdão Paradigma não foi admitido por este Colegiado no Acórdão nº 9101-006.859 e Acórdão nº 9101-007.208, em razão se tratar de cumulação do IRRF

com a presunção legal de omissão de receita, o que definitivamente não é o caso do presente feito.

Portanto, oriento meu voto para não admitir esse Acórdão Paradigma.

4 - Desconsideração parcial do volume de prejuízo fiscal e base negativa acumulados na apuração do IRPJ e da CSLL

Acórdão nº 1402-004.128

Entendo que este Acórdão Paradigma não se presta para constituir o alegado dissenso jurisprudencial. Explico.

Nesse caso, tratava-se de lançamento de ofício no qual a fiscalização, no procedimento de reapuração da base tributável, desconsiderou a existência do prejuízo fiscal. Já no Acórdão Recorrido, na parcela em que a fiscalização reapurou a base tributável houve a utilização. Portanto, há convergência, nesse particular, entre o que restou decidido no Acórdão Recorrido e no Acórdão Paradigma suscitado. Vejamos a passagem no Acórdão Recorrido:

Isso porque a própria autoridade fiscal responsável pelo lançamento, ao calcular o valor tributável em função da glosa, se socorreu à compensação de ofício de prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores, observando a trava de 30%, como a lei determina.

Ou seja, sobre a parcela acrescida de ofício ao lucro real apurado pelo contribuinte, a fiscalização compensou prejuízos fiscais e bases negativas existentes, na linha da jurisprudência do CARF.

Quanto à outra parte do auto de infração, como bem destacou o I. relator do Acórdão Recorrido, o lançamento refletiu tão somente o que havia sido declarado pelo próprio sujeito passivo em sua DIPJ, e não pago. Vejamos:

Já a parcela do IRPJ e CSLL declarados durante a auditoria pela Recorrente, mas não recolhidos, a fiscalização apenas formalizou estas exigências com acréscimo de multa de ofício de 75%, uma vez que o contribuinte não mais estaria sob efeitos da espontaneidade.

Esse item da autuação, na verdade, não cobra nenhuma diferença decorrente de reapuração das bases tributadas (aumento do lucro real), exigindo apenas o IRPJ e a CSLL que foram declarados pelo próprio contribuinte, ainda que já sob fiscalização.

Note-se, aqui, que a contribuinte, ao informar os valores que entendeu devidos de IRPJ e CSLL em sua DIPJ relativa ao AC 2011, não optou por nenhuma compensação, buscando este pleito apenas por ocasião da defesa e recurso voluntário.

A fiscalização, portanto, apenas constituiu de ofício, neste item, as exigências de IRPJ e CSLL já apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte. É justamente por isso que entendo que a compensação de prejuízo fiscal e base negativa pleiteada,

cujo saldo pode ser transportado para o futuro, não é cabível nessa situação particular.

Para que se pudesse admitir um dissídio, o paradigma deveria enfrentar a hipótese de um lançamento de crédito tributário sem reapuração da base de cálculo do lucro real ou da CSLL.

Acórdão 1401-001.196

Melhor sorte não assiste ao sujeito passivo ao oferecer esse Acórdão Paradigma porque, da mesma forma que o analisado no Acórdão Paradigma precedente, trata-se de lançamento de ofício por reapuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (glosas de despesas e omissão de receitas), e, como já comentado anteriormente, no Acórdão Recorrido, a parte do lançamento do crédito tributário que contou com a reapuração dos tributos houve a compensação do saldo de prejuízo e da base negativa da CSLL.

Portanto, oriento meu voto para NÃO CONHECER dessa matéria.

5 - Compensação dos valores retidos na fonte

Acórdão Paradigma 1302-004.764

Entendo que o Acórdão Paradigma oferecido não é apto a formar um dissenso. Explico. Tratava aquele caso de lançamento tributário sobre uma diferença entre a DIPJ e a DCTF. O tema diz respeito ao descompasso entre o reconhecimento das receitas financeiras por competência *versus* o direito de abatimento do IRRF cuja retenção ocorre em período subsequente ao do reconhecimento da receita. Vejamos:

A matéria é recorrente e depende de circunstâncias específicas para seu deslinde. Relaciona-se ao descompasso entre o regime de competência para apuração das receitas financeiras decorrentes de determinadas aplicações, quando envolve mais de um período (ano-calendário ou trimestre), e o regime de caixa, associado ao momento em que as retenções de IRRF efetivamente ocorreram. Tal característica pode levar à divergência de apuração entre os valores das retenções na fonte, passíveis de deduzir o IRPJ a pagar daquele período, e as receitas financeiras declarados na DIPJ relativa ao período das retenções (valor oferecido à tributação).

(...)

Nos Fundos DI, o IRPJ incide sobre os rendimentos conforme o prazo da aplicação e o investidor paga o tributo no resgate dos recursos.

Fazendo um parênteses, a tributação semestral do fundo de investimento com classificação tributária de longo prazo e curto prazo, conhecida como “come-cotas” foi instituída pela Lei nº 10.892/2004, com vigência a partir de outubro de 2004, ou seja, é posterior ao período em análise, que trata do ano-calendário de 2002.

(...)

Assim, não se pode afirmar que o Acórdão Paradigma diante da situação na qual o sujeito passivo simplesmente não consignou as retenções de fonte em sua DIPJ, poderia fazê-lo a qualquer tempo, conforme se decidiu (pela impossibilidade) no Acórdão Recorrido, como se observa da seguinte passagem:

No que diz respeito à compensação de valores de IR e CS que teriam sido retidos da Recorrente, entendo aplicável essa mesma linha de raciocínio. Em se tratando de lançamento de ofício, promovido após o encerramento do período base, não cabe ao fisco promover o abatimento de potenciais créditos de tributos retidos, ainda mais quando a Recorrente assim não procedeu quando da sua apuração.

Ora, se a própria interessada, ao lançar o tributo que considerou devido, deixou de abater os créditos de retenções que alega possuir, cabe à ela implementar as medidas processuais adequadas e existentes para reaver esses “créditos” na forma de Saldo Negativo.

Na sistemática do lançamento por homologação, a compensação de prejuízos fiscais, assim como a utilização de valores retidos na fonte sobre receitas próprias, são opções válidas da contribuinte para diminuir o saldo a pagar de IRPJ e CSLL, mas tais opções não podem ficar ao seu alvedrio de querer, retroativamente, reduzir cobrança de ofício de valores já declarados como devidos, até mesmo porque constituiria meio impróprio de reduzir a multa de ofício diante da infração quanto ao não pagamento de tributo declarado.

Portanto, oriento meu voto para NÃO CONHECER dessa matéria.

MÉRITO

A matéria está delimitada àquela hipótese de cumulação da glosa de uma despesa ou custo com a incidência do IRRF (35%) – art. 61, da Lei nº 8.981/95, em face de um mesmo pagamento ter sido considerado como “sem causa”. Lembrando que não se está a discutir a incidência desse mesmo IRRF quando o beneficiário é identificado, matéria esta que teve seu seguimento negado³.

Este Conselheiro já teve a oportunidade de acompanhar outros votos desta Turma, no sentido de não haver incompatibilidade de cumulação de glosa de despesa com a incidência do IRRF, de que trata o art. 61, da Lei nº 8.981/95.

De fato, a norma insculpida no art. 61, da Lei nº 8.981/95 é, em essência, uma forma de substituição tributária, cuja incidência pode ser discutida nas hipóteses prescritas, e pertinente a dúvida quanto à aplicação ou não do parágrafo 1º⁴ daquele dispositivo, quando

³ Segunda matéria - “impossibilidade jurídica de manutenção do IRRF quando, sobre os mesmos valores, a RFB cobrou o IRPJ e a CSLL dos beneficiários”

⁴ 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.

identificado o beneficiário. Não se trata de *bis in idem*, porquanto, nessa hipótese, a fonte pagadora do rendimento atua como substituto da pessoa recebedora.

Já a dedutibilidade de um custo ou despesa está associada a outros critérios e dizem respeito à mensuração da “riqueza” da fonte pagadora. Não é incomum, por exemplo, mesmo que conhecido o beneficiário e a “causa”, ainda sim, poderia ser tal despesa ou custo guerreado pela autoridade administrativa, no intuito da apuração do lucro da fonte pagadora à luz da legislação tributária.

Destaco excertos do voto vencedor da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1101000.825, com os quais este Conselheiro se alinha:

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

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

No mesmo sentido, destaco do Acórdão recorrido, trecho do voto vencido do I. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli:

Essas normas (de “dedutibilidade” ou “omissão de receitas” e do “IR-Fonte”) são autônomas e convivem em harmonia no ordenamento jurídico, podendo, desde que respeitadas cada uma de suas hipóteses legais, ser aplicadas em uma mesma auatuação fiscal, na linha do que já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais⁴.

Desse precedente, cumpre destacar a seguinte passagem do voto condutor:

§ 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.

“[...]”. Foi identificado o pagamento de um valor registrado como despesa, pelo fiscalizado. Nesse caso:

- há dispositivo legal específico determinando que, para considerar esse montante passível de dedutibilidade na formação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica deve ser comprovada a operação e sua necessidade para manutenção da fonte produtora;

e - também há outro dispositivo legal, determinando que o pagamento tenha beneficiário identificado e causa comprovada.

Repara-se que o primeiro dispositivo referido no parágrafo anterior tem por objetivo garantir a tributação da renda da própria pessoa jurídica, ao passo que o segundo dispositivo tem por objetivo garantir a tributação da renda de terceiro, [...]”

Adotando essa mesma linha de raciocínio, e ao contrário do que sustenta a Embargante, não vejo nenhum vício na referida concomitância. Ou seja, independentemente da fiscalização ter ou não glosado as despesas ou ter ou não caracterizado hipótese de omissão de receita, isso não impede, por si só, a tributação de IR-Fonte.

Diante de todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO.

CONCLUSÃO

Considerando todo o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “Impossibilidade de cumular o IRRF de que trata o art. 61 da Lei 8.981/95 com a glosa das despesas”, e, no mérito; NEGAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca

A questão posta em debate nos autos circunscreve-se à autuação fiscal que culmina na exigência conjunta de exações em decorrência de um mesmo contexto fático, qual seja, a realização de pagamentos que, para fins de IRPJ, não lograram comprovar sua essencialidade, normalidade e efetividade, sendo glosados da base de cálculo, e que, simultaneamente, caracterizar-se-iam como pagamentos efetuados sem causa ou a beneficiário não identificado, atraindo a incidência do IRRF.

No passado, já hesitei quanto à admissão da coexistência da glosa de despesas com IR na fonte nessa situação, tendo por último me alinhado com os que entendem que essa cumulação não seria possível.

Entretanto, melhor meditando, entendi por bem revisitar o tema e rever tal posicionamento, pois fiquei convencido de que, ao fim e ao cabo, há uma conduta ilícita que produz dupla evasão, na órbita de quem paga essa despesa e deduz indevidamente do lucro real, e do destinatário da receita, que não oferece à tributação.

Com efeito, no que concerne ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a tributação sob o regime do lucro real tem como base de cálculo o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação. A dedutibilidade das despesas operacionais é condicionada ao atendimento de requisitos legais, como a necessidade para a atividade da empresa, a normalidade em relação ao tipo de negócio e a efetiva comprovação por meio de documentação hábil e idônea. A glosa de despesas, portanto, ocorre quando a fiscalização constata a ausência desses requisitos, majorando o lucro tributável da pessoa jurídica. Nessa relação tributária, a pessoa jurídica figura como contribuinte, sendo responsável pelo pagamento do IRPJ incidente sobre o lucro apurado.

Por outro lado, o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, e regulamentado pelo artigo 674 do RIR/99 e artigo 730 do RIR/2018, incide, de forma exclusiva na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, sobre todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, bem como sobre pagamentos ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. O fato gerador do IRRF, nessa hipótese, é o próprio pagamento desprovido de identificação do beneficiário ou de comprovação da sua causa jurídica e econômica. O contribuinte do IRRF é o beneficiário do rendimento, contudo, a legislação atribui à pessoa jurídica pagadora a condição de responsável tributário, incumbindo-lhe a retenção e o recolhimento do imposto devido.

Da análise comparativa dos elementos essenciais de cada incidência, depreende-se a existência de fatos geradores distintos. A glosa de despesas para fins de IRPJ decorre da não comprovação da sua adequação aos critérios de dedutibilidade, impactando a apuração do lucro da empresa. Já a exigência do IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado tem como pressuposto a ausência de informações que permitam identificar o destinatário dos recursos ou a natureza da transação que lhe deu origem.

Não obstante a distinção dos fatos geradores, a simultaneidade da exigência de ambos os tributos pode encontrar respaldo em situações específicas onde a conduta do contribuinte redunde em ambas as hipóteses de incidência. Por exemplo, a contabilização de despesas lastreadas em documentos inidôneos ou referentes a operações comerciais materialmente inexistentes pode levar à sua glosa para fins de IRPJ, sincronicamente configurando

um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, na medida em que a real destinação dos recursos não é comprovada ou o beneficiário efetivo permanece oculto.

Nesses casos, a conduta fiscal não se caracteriza como bis in idem, vez que cada tributo incide sobre um aspecto distinto da mesma operação ou contexto fático. O IRPJ onera o lucro da empresa indevidamente reduzido por despesas não comprovadas, enquanto o IRRF busca tributar a renda auferida por um beneficiário não identificado ou em decorrência de uma transação sem causa lícita demonstrada.

É fundamental destacar que a exigência do IRRF com base no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, não pressupõe, necessariamente, uma automática repercussão da glosa de despesas para fins de IRPJ. Existem situações em que pagamentos podem ser realizados à margem da contabilidade da empresa, sem afetar a base de cálculo do IRPJ, mas que, por ausência de identificação do beneficiário ou comprovação da causa, ensejam a tributação exclusiva na fonte. Da mesma forma, nem toda despesa glosada para fins de IRPJ implica, ipso facto, um pagamento sem causa para fins de IRRF, sendo imprescindível a análise das circunstâncias concretas que levaram à não comprovação da despesa.

Contudo, quando a falta de comprovação da despesa revela, de maneira inequívoca, a ausência de causa lícita para o dispêndio ou a ocultação do real beneficiário dos recursos, a

exigência concomitante do IRPJ (pela glosa da despesa) e do IRRF (sobre o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado) se mostra legítima. Essa providência visa impedir que rendimentos auferidos sem comprovação de sua natureza ou destinatário escapem à tributação, ao mesmo tempo em que se restabelece a correta base de cálculo do IRPJ, expurgando dela as despesas que não atendem aos requisitos legais de dedutibilidade.

Diante de tais considerações, conclui-se que a legitimidade da exigência conjunta do IRRF, incidente sobre pagamentos efetuados sem causa ou a beneficiário não identificado, e do IRPJ, decorrente da glosa das despesas correspondentes, deverá sempre ser aferida com base nas particularidades e circunstâncias específicas de cada caso concreto. Havendo elementos que demonstrem que a não comprovação da despesa para fins de IRPJ revela, simultaneamente, a realização de um pagamento desprovido de causa lícita comprovada ou a um beneficiário não identificado, a autuação fiscal concomitante mostra-se válida em face da distinção dos fatos geradores e da busca pela tributação integral da renda e do lucro.

Assim sendo, acompanho integralmente os fundamentos apresentados pelo Ilustre Relator e, por conseguinte, nego provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca