



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13896.723976/2015-53  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-010.380 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 25 de agosto de 2022  
**Recorrente** N M ENGENHARIA E CONSTRUCOES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os julgados recorrido e paradigma conduz ao não conhecimento do recurso uma vez que não comprovada a divergência jurisprudencial

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes, que conheceu parcialmente, somente em relação à primeira matéria.

(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, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

**Relatório**

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e-fls. (13.180/13.266) em face do V. Acórdão de n.º 1301-003.019 (e-fls. 13.077/13.096) da Colenda 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, que julgou em sessão de 15 de maio de 2018, complementado pelo Acórdão de embargos n.º 1301-003.985 de 16/07/2019 (13.155/13.168) 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 2010.

02 – De acordo com parte do relatório do voto recorrido cuida o presente processo de autuação de IRPJ, CSLL e IRRF relativa ao ano-calendário de 2010, sendo constatado as seguintes infrações:

*As infrações apuradas dizem respeito à GLOSA DE CUSTO, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS, e estão segregadas na seguinte forma:*

*– COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS.*

*Glosa de despesas inidôneas com as empresas RIGIDEZ e JAMP no valor de R\$ 809.954,64 relativa à participação da impugnante no consórcio URC e com a empresa SARIN no valor de R\$ 3.320.130,00.*

*DESPESAS NÃO COMPROVADAS.*

*Responde por cerca de 90% do Auto de Infração, se subdivide em dois grupos: despesas por totais e despesas em duplicidade.*

*O valor de R\$ 52.821.902,18 corresponde ao somatório de despesas lançadas por totais no livro razão e que não tiveram a sua composição individualmente demonstrada.*

*O valor de R\$ 25.166.696,14 compreende as despesas escrituradas individualmente no livro razão e que também fizeram parte da planilha apresentada pelo fiscalizado, que visava a demonstrar a composição individualizada de 29 valores escriturados por totais, ou seja, foram computadas em duplicidade.*

*DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.*

*R\$ 407.462,07. Trata-se de glosa de despesas com doações eleitorais, Associação Comercial, aquisição de brindes e despesas com propagandas e participações em feiras, que foram considerados não necessários à atividade da empresa. As despesas glosadas se encontram individualmente relacionados no TVF, às fls. 12.052 deste processo*

*Segundo relatado no Termo de Verificação Fiscal, a procedimento fiscal se pautou na Escrituração Contábil Digital – ECD 2010, nas informações prestadas em DIPJ do respectivo ano-calendário e em irregularidades apuradas no âmbito da operação LAVA JATO.*

*Durante a fiscalização, a autoridade fiscal lavrou, entre outros, diversos Termos de Intimação Fiscal, dos quais resultaram diversas respostas por escrito fornecidas pelo contribuinte.*

*Parte das irregularidades apuradas se relaciona à participação da impugnante em obras da PETROBRÁS, quer diretamente ou por meio do CONSÓRCIO URC ENGEVIX/NIPLAM/NM, CNPJ 11.196.579/000126, que resultaram na glosa de despesas consideradas inidôneas.*

03 - As ementas dos Acórdãos recorrido e de embargos estão assim transcritas e registradas, respectivamente, *verbis*:

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**Ano-calendário: 2010**

**DECADÊNCIA.** *Para IRPJ e CSLL apurados e lançados com base nas regras do lucro real anual, o fato gerador tributário ocorre no último dia do período de apuração, coincidente com o último dia do ano-calendário. Em relação ao IRRF, conforme Parecer PGFN/CAT n.º 1.617/2008, na ausência de pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo, não há que se falar no lançamento por homologação previsto no art. 150 do CTN. Portanto, não restou configurada a decadência no caso em tela.*

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.** *Os procedimentos no curso da auditoria fiscal, cujo início foi regularmente cientificado ao contribuinte, não determinam nulidade, por cerceamento ao direito de defesa ou ofensa ao princípio do contraditório, do auto de infração correspondente. Ademais, não restou justificada as alegações trazidas pela contribuinte que ensejasse a nulidade do auto de infração.*

**DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS.** *A dedutibilidade de despesas depende sejam atendidas as condições previstas no art. 299 do RIR/99. Cabe ao contribuinte comprovar sua efetiva realização, bem como a sua necessidade, normalidade e usualidade.*

**IRRF. PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.** *Sujeita-se 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, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resultar em redução do lucro líquido da empresa.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e a arguição de decadência, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.*

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

**Ano-calendário: 2010**

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ARGUMENTOS TRAZIDOS NA FASE RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA.**

*Não ocorre preclusão relativamente a argumentos trazidos na fase recursal se a matéria objeto do lançamento tiver sido tempestivamente impugnada.*

**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, pois não correspondem a serviços efetivamente prestados.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado: (i) em primeira votação, por maioria de votos, ratificar a admissibilidade dos embargos, vencida a Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto (Relatora) que votou por rejeitar os embargos em relação à primeira omissão suscitada por entender tratar-se de matéria preclusa. Designado o Conselheiro Roberto Silva Júnior para redigir o voto vencedor; (ii) em segunda votação, por maioria de votos, acolher os embargos para suprir as duas omissões devolvidas ao colegiado no despacho de admissibilidade dos embargos, sem efeitos infringentes, e ratificar o decidido no Acórdão 1301-03.019. Vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto que votou por acolher os embargos para suprir as omissões apontadas e, com efeitos infringentes, cancelar a exigência de IRRF, manifestando ainda interesse em apresentar declaração de voto.*

*Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF n. 343/2015 (RICARF).*

04 – O recurso é tempestivo e de acordo com o despacho de admissibilidade de e-fls. 13.529/13.567, mantido pelo despacho em agravo às e-fls. 13.598/13.612 foi dado seguimento às seguintes matérias: 1- A nulidade do acórdão da DRJ: omissão decorrente da não apreciação de argumentos capazes de ensejar o cancelamento do auto de infração; 4- A impossibilidade de se exigir o IRRF conjuntamente com o IRPJ e a CSL, sob pena de caracterização do bis in idem; e 5- A natureza sancionatória do IRRF sobre pagamentos sem a comprovação da causa.

*a) No caso, o acórdão recorrido afirmou que a DRJ não estaria obrigada a se pronunciar sobre todos os argumentos ventilados na impugnação, bastando que versasse sobre aqueles suficientes para provocar o seu convencimento. Por esta razão, a omissão relacionada a diversos argumentos relevantes não seria capaz de configurar a supressão de instância ou o cerceamento de defesa, não havendo razão para aplicação do artigo 59, inciso II, do Decreto n.º. 70.235/72;*

*b) Como já demonstrado, o acórdão recorrido deve ser reformado por esta C. CSRF, pois deixou de analisar argumentos aventados em impugnação, capazes de determinar o cancelamento parcial do lançamento de ofício. Em especial, releva destacar o argumento que diz respeito à obrigatoriedade de arbitramento do*

*lucro, tendo em vista a configuração das hipóteses prescritas pelo artigo 47, inciso I, II, alínea “b”, III e VII, da Lei n.º. 8.981/95;*

*c) De fato, a obrigatoriedade do arbitramento das despesas glosadas foi suscitada à folha n.º. 12.303 do e-processo. Todavia, a decisão de primeira instância manteve a expressiva glosa de despesas, a despeito da alegação da Recorrente, sem sequer se pronunciar sobre o argumento. Por certo, não há sequer uma linha na decisão da DRJ que explique a razão pela qual a turma negou provimento à defesa neste ponto, para manter a exigência fiscal no total de R\$ 52.821.902,18, maior valor exigido no presente processo administrativo e referente a 77,27% das despesas escrituradas no ano de 2010;*

*d) A falta de apreciação desse único pleito indica, com clareza, que (i) o auto de infração foi mantido injustificadamente pela DRJ, sem qualquer motivação minimamente clara; e (ii) houve cerceamento do direito de defesa da Recorrente e clara supressão de instância a partir do momento que a matéria foi discutida, tão somente, pelo E. CARF;*

*e) O acórdão recorrido, como se verá adiante, concluiu pela possibilidade de o Fisco exigir o IRRF, previsto no § 1º do artigo 61 da Lei n.º. 8.981/95, mesmo na hipótese em que também couber a tributação em razão da redução do lucro líquido devido à glosa de custos e/ou despesas. Significa dizer, portanto, que a decisão recorrida não vislumbrou bis in idem na exigência conjunta do IRRF com o IRPJ e a CSL;*

*f) O acórdão recorrido concluiu, no item “Da regularidade da cobrança do IRRF em face dos pagamentos efetuados pelo Consórcio URC e pela Recorrente” (folhas n.ºs. 13.090 a 13.093 do e-processo) que não haveria qualquer incompatibilidade, tampouco bis in idem, na exigência conjunta do IRRF sobre os supostos pagamentos realizados à Jamp, Sarin e Rigidez com o IRPJ e a CSL lançados em razão da glosa desses mesmos pagamentos, deduzidos do lucro líquido para fins de apuração do lucro real;*

*g) Como mencionado no item relativo aos fatos, o auto de infração imputa duas infrações à Recorrente. A primeira delas refere-se à suposta não comprovação da efetividade dos serviços contratados, o que implicaria a glosa das despesas tomadas, com a conseqüente majoração do lucro líquido e a tributação dessas parcelas pelo IRPJ e pela CSL;*

*h) Ocorre que, tais valores também serviram de base de cálculo para que a d. Autoridade Fiscal constituísse o crédito tributário de IRRF exigido nestes autos. Assim, a partir dos mesmos fatos e valores (os supostos pagamentos realizados à Jamp, Sarin e Rigidez), a d. Autoridade Fiscal também exige o IRRF com fundamento no artigo 61 da Lei n.º. 8.981/95 sob o entendimento de que a causa real dos pagamentos não teria sido demonstrada;*

*i) Ora, permitir que prevaleça a pretensão fiscal implicaria admitir a tributação do mesmo fato econômico duas vezes. Em outras palavras, os pagamentos realizados pela Recorrente seriam tributados em um primeiro momento pelo IRPJ*

*e pela CSL (tendo em vista a glosa das despesas e a adição desses montantes ao lucro líquido) e, em um segundo momento, seriam novamente tributados a título de IRRF;*

*j) O acórdão recorrido afastou a natureza de sanção por ato ilícito do IRRF previsto no debatido artigo 61 da Lei n.º. 8.981/95, afirmando, nesse sentido, a sua incompetência para afastar a exigência tributária, sob pena de violação à Súmula CARF n.º. 02;*

*l) Primeiramente, não se mostra acertado o entendimento consignado pelo acórdão recorrido, no sentido de que a C. Turma não teria competência para manifestar-se acerca da natureza do IRRF e para afastar a penalidade de ofício. Afinal, em nenhum momento a Recorrente insurgiu-se contra a constitucionalidade das normas em comento. Alega, tão somente, que o artigo 61 da Lei n.º. 8.981/95 possui caráter sancionatório, tratando-se, assim, de verdadeira multa isolada, em consonância com o entendimento da doutrina especializada e da jurisprudência desta própria C. CSRF, de maneira que, se não afastado, ao menos não poderia ser cumulado com a exigência da multa de ofício. Portanto, é absolutamente descabida a menção à Súmula CARF n.º. 02;*

*m) Há que se interpretar o artigo 61 da Lei n.º. 8.981/95, portanto, em conformidade com o referido artigo 3º do CTN. Ou seja: se é verdade que o fato gerador da exação é justamente um ato ilícito (pagamento fundado em uma causa ilícita), então é possível concluir que a consequência da norma constitui, justamente, a sanção correspondente;*

*n) Portanto, tendo a exigência do IRRF incidente sobre pagamentos sem causa caráter claramente sancionatório, não pode ele ser exigido, sob pena de cobrar-se, como imposto, verdadeira multa, devendo, também por esse motivo, esta E. CSRF cancelar a sua cobrança ou, caso assim não se entenda, cancelar a multa de ofício a fim de rechaçar o odioso bis in idem configurado.*

05 – A Fazenda Nacional intimada às e-fls. 13.620 em 18/02/2020 e apresentou contrarrazões (e-fls. 13.621/13.631) em 19/02/2020 e alega em síntese o seguinte:

*a) Cumpre ressaltar que a DRJ de origem, ao contrário do que pretende a Recorrente, não está obrigada responder todos os argumentos da defesa, sobretudo porque expôs os motivos suficientes para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio;*

*b) conclui-se que a nulidade cogitada pela Recorrente não merece prosperar porque a decisão proferida pela DRJ abordou, com a importância que o caso realmente exige, os argumentos levantados pela Autuada na peça impugnatória, vale dizer, a DRJ enfrentou a demanda conforme os ensinamentos acima, isto é, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução;*

c) De acordo com a interpretação conjugada dos §§ 1º e 3º do art. 61 da Lei em comento, verifica-se que o fato gerador do IRRF ocorre, também, aos pagamentos não comprovados ou sem causa (§ 1º). A base de cálculo do tributo é estabelecida após o reajustamento do rendimento bruto sobre o qual recairá o IRRF (§ 3º), ou seja, constatando a fiscalização que as despesas contabilizadas pela Recorrente com as demais empresas eram fictícias, deverá a autoridade fiscal reajustar o lucro da empresa mediante a glosa daquelas despesas e, sobre esse “rendimento bruto”, recairá o IRRF;

d) A insurgência da Recorrente em relação à natureza do § 1º do art. 61 acima é indiferente para o presente debate, pois a autoridade fiscal tão somente aplicou o preceito normativo, fato que é inerente à atividade vinculada da Administração Tributária e que não pode ser afastado por esse Colegiado em razão da vedação prevista na Súmula CARF n.º 2, que diz: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”;

e) Vale salientar que, caso não houvesse pagamento das despesas, estas ainda sim seriam glosadas, mantendo-se a exigência de IRPJ e de CSLL, não ocorrendo o mesmo em relação à exigência de IRRF, pois o fato gerador previsto em tal dispositivo não teria ocorrido, qual seja, o pagamento (sem causa ou a beneficiário não identificado);

f) Em outras palavras, há duas incidências distintas: primeira, o IRRF exigido da Recorrente na condição de responsável (fonte pagadora de rendimentos) que não se desincumbiu de seu dever de identificar a causa do pagamento, impedindo o Fisco confirmar a regular tributação de eventual rendimento auferido por este beneficiário; segunda, o IRPJ exigido da autuada na condição de contribuinte que deixou de auferir lucro, em razão da dedução de custos e/ou despesas que não foram regularmente provadas, portanto, indedutíveis;

g) Destarte, não há nenhum impedimento que frustre a cobrança concomitante do IRPJ/CSLL - tampouco bis in idem - devido em razão da glosa de despesas fictícias absolutamente indedutíveis, com o IRRF causado pelo pagamento por serviços cuja prestação não foi comprovada ou não teve qualquer causa, senão omitir a incidência dos fatos geradores dos tributos lançados e mascarar práticas delituosas. Ao contrário, há expressa determinação legal (§ 1º do art. 61 da Lei n.º 8.981/94) que vincula a atividade da autoridade fiscal (art. 142 do CTN) à aplicação concomitante dos referidos tributos;

h) O lançamento do IRRF não importa, em absoluto, qualquer violação ao conceito de tributo, aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. O IRRF se trata verdadeiramente de tributo, com fato gerador e base de cálculo definidos em lei;

i) Em primeiro lugar, cabe sinalizar que o IRRF não está a sancionar a fonte pagadora. Ele parte apenas de uma presunção legal de aferição de renda que faz com que se determine a retenção do pagamento na fonte. Não há nenhuma ilicitude nesse pagamento. A causa apenas não informada ou provada à Receita, não cabendo à SRFB demonstrar que houve a prática de ato ilícito;

06 – O processo foi distribuído para essa C. Turma da CSRF de acordo com os termos das Portarias CARF n.º 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

## Conhecimento

07 – Quanto ao conhecimento entendo que merece melhor debate alguns pontos das matérias que foram admitidas pelo despacho de admissibilidade, passo a análise.

### **A) Da nulidade do acórdão da DRJ: omissão decorrente da não apreciação de argumentos capazes de ensejar o cancelamento do auto de infração – Paradigmas Ac. 1201-001.686 e 1201-002.758**

#### **Ac. 1201-001.686**

08 – O voto recorrido nesse ponto tratou do tema da seguinte forma:

*“O contribuinte alega em seu Recurso Voluntário que o acórdão recorrido não apreciou todos os argumentos trazidos em sede de impugnação, tais como o da dedutibilidade da despesa por desfalque e o da obrigatoriedade de arbitramento do lucro da Recorrente, tendo em vista a imensa quantidade de despesa glosadas.*

*Não merece guarida a preliminar suscitada pelo Recorrente.*

*A DRJ não está obrigada a responder todos os fundamentos de defesa, mas sim todas aqueles relativo a causa de pedir. Compulsando a decisão da DRJ, entendo que há motivos suficientes apresentados na sua fundamentação da decisão, o que demonstram ter realizado seu próprio juízo de valor sobre os fatos e documentos acostados ao processo administrativo.*

*O julgador, com base nos fatos e provas apresentados, deve formar sua livre convicção para decidir sobre a procedência ou não do julgamento. Confirma-se o artigos a esse respeito do Decreto n.º 70.235/72.*

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

(...)

*Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos*

*de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.*

*Não houve, no presente caso, qualquer cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, vez que o julgador de 1ª instância enfrentou os argumentos de mérito imprescindíveis à resolução travada.”*

09 – Por sua vez o paradigma tratou do tema assim:

*“A decisão de primeiro grau, porém, ao tratar especificamente dos resultados de VOTO III e VOTO IV, foi extremamente singela. Veja-se:*

*‘A contribuinte afirma que: 1) Os resultados de VOTO III e VOTO IV, relativos ao ano-calendário de 2008, devem ser excluídos, pois o montante de R\$ 2.216.133,50 foi oferecido à tributação e; 2) Requer sejam compensados os impostos pagos no exterior com os valores supostamente devidos no Brasil.*

*A Impugnante não juntou documentos para comprovar não só a tributação do mencionado valor como também o pagamento do imposto no exterior.*

*Desta maneira, não é possível acolher a solicitação da Impugnante para que seja compensado o imposto pago no exterior por sua controlada, uma vez que os requisitos legais que lhe confeririam certeza e liquidez não estão presentes’ (fls. 1.503)*

*A referida decisão de piso, após fazer considerações genéricas acerca do ônus da prova por parte do sujeito passivo, concluiu que a Recorrente não cumpriu com este ônus, razão pela qual teria agido corretamente a autoridade fiscal autuante ao tomar como base os valores dos lucros apontados na DIPJ.*

*De fato, da análise da decisão recorrida, nota-se de imediato que o voto condutor apenas menciona de forma genérica o descumprimento quanto ao ônus probatório do contribuinte, mas não identifica as razões concretas para desconsiderar as demonstrações financeiras apresentadas, os relatórios dos auditores independentes, a informação sobre pagamento parcial em relação ao lucro de VOTO IV e os demais apontamentos.*

*(...) omissis*

*Tudo leva a crer que a decisão de primeira instância, na verdade, ignorou o argumento e provas relativas aos itens (i) e (ii) acima. Isso porque a decisão recorrida não faz qualquer menção a própria existência dos referidos documentos juntados pela Recorrente na tentativa de fazer prova quanto ao erro da DIPJ, preferindo se concentrar quase que exclusivamente ao tema da tributação das controladas indiretas.”*

10 – Entendo que no caso do paradigma a Turma entendeu que houve de certa forma omissão da DRJ quanto a documentos relacionados ao assunto em debate e portanto omissão total quanto a essa análise do ponto controvertido nos autos.

11 – No voto recorrido, ao contrário, entendeu-se que não houve cerceamento ao direito de defesa, pois não houve nenhum tipo de omissão por parte da DRJ, reconhecendo inclusive motivos suficientes apresentados na sua fundamentação da decisão, e fundamentando

que o julgador não está adstrito a tratar de todos os argumentos utilizados pelo contribuinte, desde que os mesmos estejam relacionados à causa de pedir, reconhecendo ao final que a 1ª instância enfrentou os argumentos de mérito imprescindíveis à resolução travada.

12 – Portanto, além de entender que o julgado paradigmático tratou de situação fática diversa, entendo que a avaliação de mérito dependeria, no caso concreto, inclusive da reavaliação de matéria fática e portanto não conheço do paradigma ora indicado.

### **Ac 1201-002.758**

13 – Quanto a esse paradigma a Turma decidiu da seguinte forma:

*“Ocorre, porém, que ao verificar as impugnações apresentadas, há sim questionamento do contribuinte contra a qualificação da penalidade, mais precisamente nas duas impugnações apresentadas (fls. 1.018/1.028 e 1.102), fato este que afasta a conclusão acerca da preclusão dessa matéria.*

*O que se tem no caso, pois, é uma decisão administrativa de primeira instância omissa no que diz respeito à aplicação da multa de 150%, e não de 75%, fato este que viola os princípios da motivação e da ampla defesa.*

*Nessas condições, o Decreto nº 70.235/72 prescreve que são nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (cf. artigo 59, II).*

*Ademais, a ausência de análise das razões que levaram as autoridades julgadoras de primeira instância a refutarem a tese da Recorrente contra a qualificação da penalidade compromete o julgamento da presente lide por este Colegiado por caracterizar supressão de instância.”*

14 – No mesmo sentido que o paradigma anterior e adotando os mesmos fundamentos afasto o conhecimento de tal matéria, uma vez que no caso paradigmático houve total ausência de avaliação por parte da decisão de 1ª instância de ponto crucial, no caso, de avaliação do dolo do contribuinte na aplicação de multa qualificada, sendo reconhecido que tratava-se de ponto controvertido que por si só dependeria dessa análise, sem a qual haveria o cerceamento ao direito de defesa.

15 – O voto recorrido deixou claro que cabe ao julgador com base nos fatos e provas apresentadas, formar sua livre convicção, reconhecendo que houve suficiente fundamento para a decisão e a inexistência ao cerceamento ao direito de defesa, sendo que para conhecimento da matéria, entendo necessário a reavaliação da situação fático probatória o que não é possível no âmbito do recurso especial e portanto não conheço dessa matéria.

### **B) A impossibilidade de se exigir o IRRF conjuntamente com o IRPJ e a CSL, sob pena de caracterização do *bis in idem***

16 – Quanto a esse assunto a decisão recorrida tratou do tema da seguinte forma:

*“Nesse mister, a Recorrente se insurge com relação à natureza do §1º do art. 61 acima. Nesse mister este colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária, conforme Súmula CARF nº 02.*

*Ainda este colegiado entende que quando não há efetiva prestação de serviços contratados com terceiros, enseja-se a tributação do IRPJ/CSLL, em concomitância com o IRRF causado por pagamentos sem comprovação da operação ou de sua causa, verbis*

*Acórdão 1402002.210, sessão de 08/06/2016*

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF 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.*

*Conseqüentemente, 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.*

*REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. HIPÓTESES.*

*É incorreto afirmar que o reajustamento da base de cálculo do IRRF só deve ser feito quando a fonte pagadora assume o ônus do imposto, pois essa é apenas uma das hipóteses. O art. 674 do RIR/99 prevê outras: pagamento a beneficiário não identificado, ou falta de comprovação da operação ou de sua causa.*

*Portanto, contra a argumentação da Recorrente, não há que se falar em dupla penalidade ou dupla tributação em razão de um único fato: a exigência de IRPJ e de CSLL se dá pela glosa das despesas inexistentes. Já a exigência do IRRF incide sobre pagamentos efetivamente realizados a beneficiário não identificado (caput do art. 674 do RIR/99) ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa (§ 1º do art. 674 do RIR/99).*

*Vale salientar que, caso não houvesse pagamento das despesas, estas ainda assim seriam glosadas, mantendo-se a exigência de IRPJ e de CSLL, não ocorrendo o mesmo em relação à exigência de IRRF, pois o fato gerador previsto em tal dispositivo não teria ocorrido, qual seja, o pagamento (sem causa ou a beneficiário não identificado).*

*Em suma, há duas incidências distintas: primeira, o IRRF exigido da Recorrente na condição de responsável (fonte pagadora de rendimentos) que não se desincumbiu de seu dever de identificar a causa do pagamento, impedindo o Fisco confirmar a regular tributação de eventual rendimento auferido por este beneficiário; segunda, o IRPJ exigido da auçada na condição de contribuinte que deixou de auferir lucro, em razão da dedução de custos e/ou despesas que não foram regularmente provadas, portanto, indedutíveis.*

*Destarte, não há nenhum impedimento que frustre a cobrança concomitante do IRPJ/CSLL tampouco bis in idem devido em razão da glosa de despesas fictícias absolutamente indedutíveis, com o IRRF causado pelo pagamento por serviços cuja prestação não foi comprovada ou não teve qualquer causa, senão omitir a incidência dos fatos geradores dos tributos lançados e mascarar práticas delituosas. Ao contrário, há expressa determinação legal (§ 1º do art. 61 da Lei nº 8.981/95) que vincula a atividade da autoridade fiscal (art. 142 do CTN) à aplicação concomitante dos referidos tributos.”*

17 – 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.

18 – 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.*

*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<sup>1</sup>. (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 dedutíveis 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.º 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 casos 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.º 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 na alegação de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, tributo este previsto no artigo 61 da Lei n.º 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 IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e IPI, quando incidente. Todavia, quando o*

---

<sup>1</sup> o número correto é 10730.004442/2002-12

*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 nº 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 nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado).*

*A maioria dos membros desta 2ª Turma 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.*

*[...]*

*Estas são algumas das razões pelas quais entendo que deveria ser mantido o lançamento do IRRF, efetuado com base no art. 61 da Lei nº 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*

19 – Portanto, entendendo tratar-se de matéria idêntica ao já julgado por essa C. Turma, e voto pelo não conhecimento do recurso nessa parte, inclusive.

**C) A natureza sancionatória do IRRF sobre pagamentos sem a comprovação da causa. – Paradigmas Ac. 04-01.094.**

**Ac. 04-01.094**

20 – Alega o contribuinte nesse ponto o seguinte em suas razões recursais:

*“E-fls. 13.248 –*

*A discussão acerca da possibilidade de se cumular o IRRF, exigido com fundamento no § 1º do artigo 61 da Lei n.º 8.981/95, com a multa de ofício foi ventilada no recurso voluntário (folhas n.ºs. 12.943 a 12.956 do e-processo) e no acórdão recorrido (folhas n.ºs. 13.091 e 13.093 do e-processo).*

*Assim, verifica-se que a matéria foi devidamente prequestionada, estando devidamente preenchido este requisito de admissibilidade do recurso especial.”*

21 – Alega que houve o prequestionamento aduzindo que no voto recorrido teria discorrido a respeito do assunto da seguinte forma:

*“O recurso também alega que o artigo 61, §1º da Lei n.º 8.981/95 possui natureza sancionatória, de forma que o legislador ordinário, a pretexto de apenar os contribuintes, não poderia prever a incidência do IRRF, sobretudo porque o art. 3º do CTN expressamente define que o tributo não constitui sanção de ato ilícito;*

*Tais argumentos recursais não podem prosperar.*

*(...)*

*De acordo com a interpretação conjunta dos §§ 1º e 3º do art. 61 da Lei em comento, verifica-se que o fato gerador do IRRF ocorre, também, aos pagamentos não comprovados ou sem causa (§ 1º). A base de cálculo do tributo é estabelecida após o reajustamento do rendimento bruto sobre o qual recairá o IRRF (§ 3º), ou seja, constatando a fiscalização que as despesas contabilizadas pela Recorrente com as demais empresas eram fictícias, deverá a autoridade fiscal reajustar o lucro da empresa mediante a glosa daquelas despesas e, sobre esse “rendimento bruto”, recairá o IRRF.*

*Nesse mister, a Recorrente se insurge com relação à natureza do §1º do art.*

*61 acima. Nesse mister este colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária, conforme Súmula CARF n.º 02.” (folha n.º 13.091 do e-processo – destacado)*

*(...) omissis*

*“A Recorrente discorre em sua peça recursal sobre o efeito do IRRF e respectiva multa no patamar de 75% seria abusiva, ferindo princípios salvaguardados na Constituição Brasileira de 1988.*

*Nesse sentido, entende que não haveria óbice para que o CARF deixasse de aplicar o art. 61 da Lei n.º 8.981/95, substituindo-o pela aplicação dos princípios constitucionais.*

*Sobre as tais alegações de abusividade, violação aos princípios constitucionais, cumpre trazer à colação o teor da já citada Súmula CARF n.º 2, de observância obrigatória por*

*seus conselheiros julgadores, com o que me eximo de quaisquer considerações adicionais sobre este tópico.” (folha nº. 13.093 do e-processo – destacado)*

22 – Diz em diversos pontos que os votos paradigmas tratam da aplicação do art. 61 da Lei 8.981/95 como uma multa, destaco alguns pontos do paradigma acima destacando tal situação:

*“Entendo que o voto condutor do aresto guerreado, da lavra do i. Conselheiro Remis Almeida Estol, bem define a questão dos autos, ou seja, se estamos diante de hipótese de incidência do art. 61 da Lei n.8.981/95, ou se há previsão legal para manutenção desta multa nos casos de decorrências de infrações apuradas no âmbito do imposto de renda das pessoas jurídicas. Nesta parte, objeto do especial, peço vênica para transcrever e utilizar os fundamentos nas presentes razões de decidir.*

*(...) omissis*

*‘(...)Em conclusão, a imposição da multa isolada de 35% só é adequada para sancionar condutas que impeçam a identificação da causa ou do beneficiário de pagamento, praticadas por pessoas jurídicas não submetidas à tributação pelo lucro real.’*

*(...) omissis*

*Este é o caso específico dos autos ou seja, a convivência da omissão de receita detectada na ação fiscal, com tributação para o IRPJ,CSLL,PIS, COFINS, IPI, e a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte, por pagamento a beneficiário não identificado.”*

23 – Apesar de entender que o paradigma relacionado em nada trata da situação a que o contribuinte tenta perfilhar em seu arrazoado, em nenhum momento do voto há a discussão sobre a natureza se de tributo ou sanção, ao referido artigo, e nesse ponto já identifiquei que não caberia como conhecer de tal matéria.

24 – Contudo, o ponto mais importante é que não caberia sequer a análise, uma vez que o voto recorrido não conheceu da matéria tendo por fundamento a aplicação da Súmula Carf nº02, não fazendo juízo de valor a respeito do tema, e portanto, não é possível se fazer o confronto entre uma decisão e outra, e portanto entendo que não é o caso de conhecimento por tal paradigma.

## **Conclusão**

25 - Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Fl. 17 do Acórdão n.º 9202-010.380 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 13896.723976/2015-53