



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.723875/2011-41
ACÓRDÃO	9101-007.068 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	11 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	SIM-INSTITUTO DE GESTÃO FISCAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2006, 2007

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU DECORRENTE DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. DEDUÇÃO. IRRF SOBRE REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS PRESTADOS. POSSIBILIDADE.

O imposto de renda retido e recolhido pela fonte pagadora sobre a remuneração de serviços prestados, referentes às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada, deve ser deduzido do imposto de renda lançado com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1955.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 1201-003.195**, proferido em 15.10.2019, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 4834/4877) assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. LEI COMPLEMENTAR. LEI ORDINÁRIA. REQUISITOS. ADI 1802

Os requisitos para fruição da isenção/imunidade constam do §2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1995, os quais não foram declarados inconstitucionais pela Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1802. Ademais, tanto a competência para suspensão do benefício quanto os requisitos para sua fruição constam dos arts. 9º, § 1º e 14 do CTN, norma recepcionada no ordenamento jurídico como lei complementar.

Correta a suspensão do benefício da isenção do IRPJ e CSLL quando comprovado nos autos: i) não aplicação integral dos recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais; ii) remuneração indireta, mediante transferência de recursos do Instituto para os associados/familiares e/ou pessoas ligadas, mediante operação simulada de pagamento de serviços prestados; iii) exercício de atividade empresarial.

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. AUTORIDADE COMPETENTE.

O fato de a Portaria SRF nº 1.398, de 2002 fazer referência a ato declaratório suspensivo do benefício e atribuir competência ao Delegado da DEFIC não significa que outros Delegados da Receita Federal não tenham a competência designada por lei. O nome do ato não tem poder de modificar a sua essência, o que importa é o seu teor. Atribuir à portaria uma restrição não existente na lei, na espécie, significa uma inversão de valor. Nos autos da ADI 1802, o STF pontuou a necessidade e a “preocupação em respaldar normas de lei ordinária” direcionadas a evitar que falsas instituições sejam favorecidas pela imunidade/isenção. O § 3º

do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, atribui competência tanto ao “Delegado” quanto ao “Inspetor” da Receita Federal para tratar da matéria.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Comprovada a simulação perpetrada para fraudar o fisco mediante obtenção de isenção de IRPJ e CSLL, é devida a responsabilização tributária daqueles cuja participação foi comprovada.

A responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, atribuída aos dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, não se confunde com a responsabilidade do sócio. Não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária.

A responsabilidade solidária por interesse comum, prevista no art. 124, I, do CTN, aplica-se tanto aos sujeitos que figuram no mesmo polo da relação jurídica tributária, quanto aos terceiros que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Entre esses terceiros deve ser responsabilizado aquele que pratica atos mediante fraude, dolo ou simulação, em conjunto ou com consentimento do contribuinte, com o fim de alterar características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O fato de ser sócio de sociedade envolvida em atividades simuladas, por si só, não é suficiente para atrair a responsabilidade do sócio. É fundamental que os elementos probatórios da conduta sejam carreados aos autos. Em não havendo tais elementos, não há como manter a responsabilidade tributária.

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

Ano-calendário: 2006, 2007

GLOSA DE DESPESAS. NOTAS FISCAIS DE FAVOR. OPERAÇÃO SIMULADA

A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, ou seja, quando a documentação comprobatória, os lançamentos contábeis, a coerência das datas, e o fluxo financeiro, em conjunto, estão em harmonia com o fato econômico-contábil. A simples contabilização das despesas não faz prova a favor do contribuinte.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

No cenário em que há cumprimento formal da lei - emissão de nota fiscal e respectiva contabilização - se analisados os fatos sob a lente restritiva do Direito Privado não há falar-se em simulação, afinal seguiu-se a letra da lei, a despeito da artificialidade. Analisar o conceito de simulação sob essa lente restritiva significa,

por via indireta, restringir a atuação do fisco; permitir que o sujeito passivo, a despeito do exercício de atividade empresarial, cubra-se com o manto da isenção. O que, além de ilegal, vai de encontro ao princípio da livre concorrência e ao cumprimento do dever fundamental de pagar tributos.

Arranjo tributário simulado, artificioso, com vistas a transparecer para o fisco inoportunidade de ilegalidade ou descumprimento dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN, e artigo 12 e parágrafos da Lei nº 9.532, de 1997. Agir com consciência e vontade, e modificar características essenciais da ocorrência do fato gerador, as quais impactam na redução do montante devido de tributo, é conduta que atrai a incidência da multa qualificada, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996 c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

IRPJ. REFLEXO NA CSLL

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

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

Ano-calendário: 2006, 2007

IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995.

Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que enseja o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa.

IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. CONCOMITÂNCIA COM IRPJ. GLOSA DE DESPESAS. COMPATIBILIDADE.

Concomitância do IR-Fonte e IRPJ. Infrações distintas. No IRPJ, a sociedade pratica o fato gerador, glosa de despesas/custos, por exemplo. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No caso do IR-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é

considerado líquido. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. CONCOMITÂNCIA COM MULTA QUALIFICADA. COMPATIBILIDADE.

Compatibilidade do IR-Fonte com a multa qualificada. A alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 9.8981, de 1995, prevista em seu art. art. 8º, era 35%. O fato desta alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995, e permanecido no mesmo patamar para o art. 61 da mesma lei é opção legislativa.

Por mais onerosa que seja a alíquota de 35%, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, a multa qualificada deve ser aplicada. O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o referido pagamento.

Deixar de aplica-la ao argumento de dupla penalidade significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considera-lo inconstitucional.

IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. DEDUÇÃO DO VALOR RETIDO E RECOLHIDO.

O IR-Fonte retido e recolhido pela fonte pagadora referente às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada deve ser deduzido do IR-Fonte lançado de ofício. O fato de o pagamento efetuado estar sujeito ao IR exclusivamente na fonte significa que esse pagamento não está sujeito à antecipação para fins de ajuste anual, ou seja, o IR-Fonte decorrente desse pagamento não poderá ser deduzido na declaração de ajuste do beneficiário, o que não configura óbice à dedução do valor retido e recolhido por ocasião do pagamento pela fonte pagadora.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

PRODUÇÃO DE PROVAS. PERÍCIA.

Nos termos do arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, aplicável também ao julgamento em segunda instância, a autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento da defesa, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, e indeferirá, de forma fundamentada, as que considerar prescindíveis.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. ATIVIDADE CONTÁBIL

O questionamento quanto à competência do Auditor Fiscal para lavrar auto de infração é matéria pacificada no âmbito deste CARF nos termos da Súmula Vinculante CARF nº 8: “O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador”.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por unanimidade, excluíram a responsabilidade solidária de Adriana Gonçalves de Assis Andrade, Leide Luiza de Castro Moreira Andrade, João Bosco Drummond Andrade, Gilberto Batista de Almeida e Thales Batista de Almeida; por maioria, deram provimento parcial aos recursos voluntários, tão somente para deduzir do IR-Fonte lançado de ofício o IR-fonte retido e recolhido pela fonte pagadora referente às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada; e, por qualidade, mantiveram a exigência da multa no patamar de 150% sobre o lançamento de IR-Fonte.

Contra tal decisão, interpôs a Fazenda Nacional recurso especial (fls. 4878/4891), alegando que o **Acórdão nº 1201-003.195** conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “possibilidade de dedução do imposto retido e recolhido pela fonte pagadora” e indicando como paradigma o **Acórdão nº 1401-003.046**.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 4892/4903), que deu seguimento ao recurso especial nos seguintes termos:

No Recurso Especial a Recorrente alega que o lançamento trata de exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte, sobre pagamentos sem causa e/ou a beneficiário não identificado, fundamentado no art. 61 da Lei 8.981/95, e que referida exação teria sistema de tributação diversa do IRRF retido a título de antecipação.

Nessas condições, as retenções anteriormente efetuadas pela fonte pagadora, foram feitas a título de antecipação do devido pelos beneficiários, que por assumirem o ônus do imposto, podem utilizá-lo como dedução na apuração do IRPJ devido no encerramento do período de apuração.

Contudo, no caso do IRRF devido exclusivamente pela fonte pagadora nos termos do art. 61 da Lei 8.981/95, não caberia o abatimento do IRRF suportado e utilizado pelo beneficiário dos rendimentos, e não haveria qualquer prejuízo para a fonte pagadora que não assumiu o ônus por aquelas retenções anteriores.

Sobre essa questão o voto recorrido assim se pronunciou em um parágrafo: (...)

O paradigma indicado para o tema recebeu a seguinte ementa: (...)

Neste caso, analisando incidência semelhante, o relator do voto explica que a tributação pelo IRFONTE sobre pagamentos cuja causa ou o beneficiário não foram identificados e/ou comprovados não seria simples norma de tributação mas de verdadeira responsabilização, que recai sobre aquele que impediu o Fisco

de ter conhecimento e verificar quem foi o beneficiário do pagamento, se o pagamento recebido se submeteria a tributação, dentre outras questões, no caso, aquele que fez o pagamento.

Nesse sentido, o beneficiário do pagamento que não foi identificado, é que seria o verdadeiro contribuinte da exação, de forma que somente a este caberia, caso identificado e comprovada a causa do pagamento, aproveitar-se do valor que fora retido e recolhido na fonte.

Assim, não caberia à fonte, no caso, aquele que fez o pagamento, se aproveitar ou abater o valor do imposto de outro contribuinte, no caso, o beneficiário do pagamento.

Colacionam-se os seguintes trechos do voto:

Solicita, neste ponto, que caso seja reconhecido que o IRRF seria um tributo e não uma penalidade em razão do anterior pedido, que sejam abatidos os valores relativos às retenções na fonte para abatimento dos valores devidos.

A Delegacia de Julgamento a este respeito pronunciou-se pelo seu não cabimento em razão de a base de cálculo ser apurada a partir do pagamento realizado que foi reajustada, assim não seria cabível a dedução.

2.4. Do alegado reconhecimento necessário dos valores retidos e pagos por Galvão Engenharia a título de IRRF, CSLL, PIS e COFINS Conforme relatado, sustenta a impugnante que deve ser considerada a retenção de 6,15% efetuada por Galvão Engenharia em relação aos pagamentos efetuados, nos termos do disposto no artigo 647 do RIR/99.

Não procede essa alegação.

Com efeito, a base de cálculo do IRRF, antes do seu reajustamento determinado pelo § 3º do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1985, é o valor do pagamento considerado sem causa, assim entendido o valor líquido da operação, ou seja, já deduzidas as retenções legais.

Em face do exposto, julgo improcedente a impugnação pela ausência de dedução de valores retidos pela Galvão Engenharia.

A formação deste entendimento é cabível para justificar a manutenção do lançamento, mas acrescento ainda outros pormenores.

O valor relativo aos tributos retidos na fonte incidentes sobre os pagamentos da empresa não pertencem a esta. Os pagamentos existiram, o problema é a inexistência de causa, justificativa ou identificação do beneficiário. Assim, a estes pertencem os valores retidos na fonte e não à empresa que se paga os rendimentos.

Assim, por um ou por outro motivo, descabe a pretensão do recorrente neste ponto.

Este paradigma, por deduzir tese em direção oposta daquela adotada no acórdão recorrido, caracteriza a divergência suscitada.

Em seguida, intimado, o sujeito passivo interpôs recurso especial (fls. 4962/5006), alegando que o **Acórdão nº 1201-003.195** conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto às “matérias” “Nulidade do Ato Declaratório Executivo”; “Inexistência de responsabilidade das pessoas físicas”; “Ilegitimidade passiva da coobrigada Luciane Veiga Borges”, e “Do caráter confiscatório da multa”. Apresentou como paradigma apenas o **Acórdão nº 1202-00.155**.

O despacho de admissibilidade (fls. 5085/5096) negou seguimento ao recurso especial e, contra tal decisão, interpôs o sujeito passivo agravo (fls. 5107/5150), que foi rejeitado (fls. 5160/5166).

Em seu recurso especial, no mérito, sustenta a Fazenda Nacional, em síntese, que (i) a cobrança de Imposto de Renda Retido na Fonte, nos termos do art. 61 da Lei 8.981/95, consiste em sistema de tributação diversa do IRRF efetuados a título de antecipação; (ii) as retenções anteriormente efetuadas pela autuada, na qualidade de fonte pagadora, foram feitas a título de antecipação do devido pelos beneficiários, que por assumirem o ônus do imposto, puderam utilizá-lo como dedução na apuração do IRPJ devido no encerramento do período de apuração; e (iii) no caso do IRRF devido exclusivamente pela fonte pagadora nos termos do art. 61 da Lei 8.981/95, não cabe o abatimento do IRRF suportado e utilizado pelo beneficiário dos rendimentos, e não há aqui qualquer prejuízo para a fonte pagadora que não assumiu o ônus por aquelas retenções anteriores.

O sujeito passivo não apresentou contrarrazões.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interporem recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E eventuais embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Especialmente no que se refere à Fazenda Nacional, de acordo com os artigos 23, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, e 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida, isto é, 30 dias contados da entrega dos respectivos autos à PGFN, ou em momento anterior, na hipótese de o Procurador se dar por intimado mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

De acordo com o despacho de admissibilidade, o recurso especial da PGFN é tempestivo, tendo em vista que “a PGFN foi considerada intimada do aresto atacado, em 05/12/2019 (30 dias contados da data em que os autos foram entregues à PGFN, em 05/11/2019, cf. fl. 4.756 processo principal²). O Recurso Especial foi manejado em 19/12/2019 (conforme despacho de encaminhamento - e-fl. 296), antes de findo o prazo de 15 (quinze) dias previsto no RICARF”. Portanto, tempestivo o recurso especial.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”³.

Com relação ao prequestionamento, o recurso da Fazenda Nacional versa sobre a matéria “possibilidade de dedução do imposto retido e recolhido pela fonte pagadora”, expressamente enfrentada no acórdão recorrido.

No que se refere à divergência interpretativa, o **acórdão recorrido** entendeu que “o IR-Fonte retido e recolhido pela fonte pagadora referente às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada deve ser deduzido do IR-Fonte lançado de ofício”. Isso porque “o fato de o pagamento efetuado estar sujeito ao IR exclusivamente na fonte significa que esse pagamento não está sujeito à antecipação para fins de ajuste anual”. Confira-se:

110. Partindo da premissa que tributo não é sanção, o IR-Fonte retido e recolhido pela fonte pagadora referente às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada deve ser deduzido do IR-Fonte

² Processo Administrativo nº 15504.723876/2011-95.

³ Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

lançado de ofício. Na verdade, esse valor deveria ter sido deduzido por ocasião do lançamento. O fato de o pagamento efetuado estar sujeito ao IR exclusivamente na fonte⁴ significa que esse pagamento não está sujeito à antecipação para fins de ajuste anual, ou seja, o IR-Fonte decorrente desse pagamento não poderá ser deduzido na declaração de ajuste do beneficiário, o que não configura óbice à dedução do valor retido e recolhido por ocasião do pagamento pela fonte pagadora.

No **Acórdão paradigma nº 1401-003.046**, por sua vez, a matéria foi assim analisada:

O necessário reconhecimento dos valores retidos e pagos pela Recorrente a título de IRRF, CSLL, PIS e COFINS;

Solicita, neste ponto, que caso seja reconhecido que o IRRF seria um tributo e não uma penalidade em razão do anterior pedido, que sejam abatidos os valores relativos às retenções na fonte para abatimento dos valores devidos.

A Delegacia de Julgamento a este respeito pronunciou-se pelo seu não cabimento em razão de a base de cálculo ser apurada a partir do pagamento realizado que foi reajustada, assim não seria cabível a dedução.

2.4. Do alegado reconhecimento necessário dos valores retidos e pagos por Galvão Engenharia a título de IRRF, CSLL, PIS e COFINS Conforme relatado, sustenta a impugnante que deve ser considerada a retenção de 6,15% efetuada por Galvão Engenharia em relação aos pagamentos efetuados, nos termos do disposto no artigo 647 do RIR/99. Não procede essa alegação.

Com efeito, a base de cálculo do IRRF, antes do seu reajustamento determinado pelo § 3º do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1985, é o valor do pagamento considerado sem causa, assim entendido o valor líquido da operação, ou seja, já deduzidas as retenções legais.

Em face do exposto, julgo improcedente a impugnação pela ausência de dedução de valores retidos pela Galvão Engenharia.

A formação deste entendimento é cabível para justificar a manutenção do lançamento, mas acrescento ainda outros pormenores.

O valor relativo aos tributos retidos na fonte incidentes sobre os pagamentos da empresa não pertencem a esta. Os pagamentos existiram, o problema é a inexistência de causa, justificativa ou identificação do beneficiário. Assim, a estes pertencem os valores retidos na fonte e não à empresa que se paga os rendimentos.

⁴ IN. RFB nº 1500, de 1994.

Art. 12. Consideram-se rendimentos tributados exclusivamente na fonte os não sujeitos a antecipação para fins de ajuste anual, cuja retenção e recolhimento tenham sido efetuados pela fonte pagadora.

[...]

Art. 20. Consideram-se rendimentos sujeitos à tributação definitiva os não sujeitos a antecipação para fins de ajuste anual, cujo recolhimento tenha sido efetuado pelo próprio sujeito passivo.

Assim, por um ou por outro motivo, descabe a pretensão do recorrente neste ponto.

Vê-se, pois, que o acórdão recorrido e o paradigma, analisando a possibilidade de dedução dos valores de imposto de renda retido pela fonte pagadora do IRRF sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1995, proferiram decisões diametralmente opostas.

Diante disso, deve ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional.

II - MÉRITO

No mérito, a discussão se refere à possibilidade de o imposto de renda, retido e recolhido pela fonte pagadora referente às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada, ser deduzido do imposto de renda lançado de ofício com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

O imposto de renda, previsto no art. 153, III, da Constituição Federal, é tributo de competência da União que tem como hipótese de incidência, nos termos do art. 43 do CTN, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os demais acréscimos patrimoniais.

O contribuinte do imposto de renda é a pessoa física ou jurídica titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, no entanto, como prevê expressamente o parágrafo único do art. 45 do CTN, lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Tal disposição está em linha com o art. 121 do CTN, que estabelece que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo, que pode ser o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. A responsabilidade pelo pagamento do tributo pode ser exclusiva do responsável, terceiro cuja responsabilidade a lei atribuiu, ou do responsável e do contribuinte em caráter supletivo, como dispõe o art. 128 do CTN.

Como explica Ricardo Mariz de Oliveira, o imposto de renda, quando retido na fonte, não perde sua identidade, sofrendo alteração apenas na técnica de arrecadação, bem como na sujeição passiva, que deixa de ser o contribuinte, para ser a fonte pagadora da renda ou do provento⁵

⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda (2020). São Paulo: IBDT, 2020. v. 1. p. 645.

O imposto de renda retido na fonte pode ter diversas previsões legais. No caso em exame, o imposto de renda retido e recolhido pela fonte pagadora incidu sobre a suposta remuneração de serviços prestados por pessoa jurídica, com base o art. 52 da Lei nº 7.450/1985, combinado com o art. 2º do Decreto-lei nº 2.030/1983⁶:

Lei nº 7.450/1985:

Art. 52 - O desconto do imposto de renda na fonte, de que trata o art. 2º do Decreto-lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, com a alteração contida no inciso III do art. 1º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, aplica-se às importâncias pagas ou creditadas a pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional.

Decreto-lei nº 2.030/1983:

Art 2º Ficam sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 3% (três por cento), as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas, como remuneração por serviços prestados, às sociedades civis de que trata o artigo 1º, item I, do Decreto-lei nº 1.790, de 9 de junho de 1980.

§ 1º O imposto de renda descontado na forma deste artigo será considerado antecipação do devido na declaração de rendimentos da beneficiária.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos pagamentos ou créditos efetuados a partir de 1º de julho de 1983.

Tais dispositivos foram assim reproduzidos no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 (“RIR/99”):

Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º).

§ 1º Compreendem-se nas disposições deste artigo os serviços a seguir indicados: (...)

§ 2º O imposto incide independentemente da qualificação profissional dos sócios da beneficiária e do fato desta auferir receitas de quaisquer outras atividades, seja qual for o valor dos serviços em relação à receita bruta.

⁶ Isso porque o TVF lista os pagamentos considerados sem causa (fl. 102 e 114-138) e, a partir da análise das DIRF apresentadas pelo contribuinte (fls. 143 e 155, por exemplo), é possível extrair que o imposto de renda retido sobre tais pagamentos foi recolhido pelo Recorrido sob o código de receita “1708 - IRRF - Remuneração Serviços Prestados por Pessoa Jurídica”.

No imposto de renda retido na fonte sobre remuneração de serviços prestados por pessoa jurídica, assim como nos demais casos em que a incidência na fonte tem natureza de antecipação do imposto devido pelo contribuinte ao final do período, o contribuinte é o beneficiário do pagamento; e o responsável pela retenção e recolhimento do imposto é a fonte pagadora.

O imposto de renda retido na fonte em razão de pagamento sem causa ou decorrente de operação não comprovada, por sua vez, tem por base o §1º do art. 61 da Lei nº 8.981/1995:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

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

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

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

O imposto de renda em razão de pagamento sem causa ou decorrente de operação não comprovada incide exclusivamente na fonte, como se extrai do *caput* do art. 61 da Lei nº 8.981/1995. Nesse caso, igualmente, o contribuinte é o beneficiário do pagamento, ainda que o pagamento não tenha causa ou a operação não tenha sido comprovada, e o responsável é a fonte pagadora.

As principais diferenças entre o imposto de renda retido na fonte em razão de pagamento sem causa ou decorrente de operação não comprovada e o imposto de renda retido na fonte sobre remuneração de serviços prestados por pessoa jurídica são, basicamente, três:

Primeira diferença: no imposto de renda retido na fonte em razão de pagamento sem causa ou decorrente de operação não comprovada, a responsabilidade é exclusiva da fonte pagadora, enquanto, no imposto de renda retido na fonte sobre remuneração de serviços prestados, caso se constate que não houve retenção e recolhimento do imposto após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física ou para o encerramento do período de apuração da pessoa jurídica, o imposto será exigido do contribuinte, isto é, do beneficiário do pagamento.

Segunda diferença: no imposto de renda retido na fonte em razão de pagamento sem causa ou decorrente de operação não comprovada, o valor do pagamento é considerado líquido do imposto, razão pela qual deve ser feito o reajustamento da base de cálculo; no imposto

de renda retido na fonte sobre remuneração de serviços prestados, a base de cálculo é o valor do pagamento.

Terceira diferença: no imposto de renda retido na fonte em razão de pagamento sem causa ou decorrente de operação não comprovada, a pessoa jurídica que efetuou pagamento arca com o ônus do imposto; enquanto no imposto de renda retido na fonte sobre remuneração de serviços prestados o ônus é repassado para o contribuinte.

Essas diferenças, entretanto, a meu ver, não afastam a possibilidade de o imposto de renda, retido e recolhido pela fonte pagadora referente às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada, ser deduzido do imposto de renda lançado com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1995. Isso porque ambos incidem exatamente sobre a mesma materialidade (os pagamentos que foram considerados sem causa ou decorrente de operação não comprovada), possuem o mesmo contribuinte (beneficiário do pagamento tido como sem causa ou decorrente de operação não comprovada) e o mesmo responsável tributário (no caso, o Recorrido).

Em outras palavras: caso não se admita a dedução do imposto de renda, retido e recolhido pela fonte pagadora sobre a remuneração de serviços prestados, do imposto de renda exigido em razão de pagamento sem causa ou decorrente de operação não comprovada, estar-se-ia tributando duas vezes o mesmo acréscimo patrimonial, que sofreu a retenção na fonte pelo Recorrido e serve de base para o imposto de renda ora em exigência.

Note-se que não se está aqui defendendo que os pagamentos sem causa ou decorrente de operação não comprovada não possam sofrer a exigência de IRRF, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/1995. Mas, tão somente, que se deduza do valor em exigência o imposto de renda retido e recolhido pelo Recorrido sobre a remuneração paga pelos serviços supostamente tomados, referentes àquelas notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada.

Por fim, cumpre ressaltar que a possibilidade de o contribuinte ter se aproveitado do valor do imposto de renda retido na fonte não afeta as presentes conclusões. Isso porque é requisito para o aproveitamento do imposto de renda retido na fonte o oferecimento da correspondente receita à tributação. E, caso o valor da nota fiscal tenha sido oferecido à tributação pelo beneficiário do pagamento, a consequência será a tributação da mesma materialidade tanto pelo responsável, ora Recorrido, com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1995, como pelo contribuinte. Ou seja, o fato de o imposto retido e recolhido pela fonte pagadora ter sido aproveitados pelo contribuinte não enseja qualquer prejuízo à União Federal.

III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do RECURSO ESPECIAL e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**

Esta Conselheira concordou com o conhecimento do recurso especial por vislumbrar soluções distintas a partir de contextos fáticos semelhantes em pontos determinantes para a decisão dos diferentes Colegiados do CARF.

No recorrido, frente a pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem causa, que motivaram o lançamento de IRRF na forma do art. 61 da Lei nº 8.981/95, o Colegiado *a quo* admitiu a dedução das retenções na fonte registradas nas notas fiscais “cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada”, desde que recolhidas pela Contribuinte, na condição de fonte pagadora dos rendimentos. Ponderou-se que “o fato de o pagamento efetuado estar sujeito ao IR exclusivamente na fonte significa que esse pagamento não está sujeito à antecipação para fins de ajuste anual, ou seja, o IR-Fonte decorrente desse pagamento não poderá ser deduzido na declaração de ajuste do beneficiário”. Ou seja, a dedução no lançamento foi admitida sob a premissa de tal retenção não pode ser aproveitada no ajuste, vez que o rendimento foi submetido à incidência exclusiva de fonte.

O paradigma nº 1401-003.046, por sua vez, também analisando exigência de IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981/95, compreendeu que a retenção indicada na nota fiscal somente poderia ser aproveitada pelo beneficiário que sofreu a retenção, não pertencendo a quem paga os rendimentos. Adicionou-se, ainda, que o IRRF exigido já é calculado sobre o valor líquido da retenção.

No mérito, acordando este Colegiado que a dedução admitida recai, apenas, sobre o “valor retido e recolhido por ocasião do pagamento pela fonte pagadora”, esta Conselheira, embora concorde com a maior parte da construção interpretativa bem elaborada pela I. Relatora, tem ressalvas à aplicação da sua conclusão ao presente caso, especialmente com base na premissa de que a dedução seria possível porque as retenções possuem a mesma materialidade e o mesmo contribuinte.

A retenção promovida nas notas fiscais, assim como o IRRF exigido mediante aplicação da alíquota de 35% sobre o pagamento reajustado, são tributos que cabem ao mesmo responsável tributário: a Contribuinte. Contudo, enquanto a retenção promovida nas notas fiscais tem em conta a operação e o beneficiário indicados naquele documento, o IRRF exigido tem em conta o pagamento impropriamente a ela associado pela Contribuinte, cujo beneficiário é desconhecido.

O lançamento com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981/95 decorre, justamente, da dissociação promovida entre o pagamento e a causa formalmente apresentada pela Contribuinte, na condição de fonte pagadora.

No exame desta dissociação, o voto condutor do acórdão recorrido observa que duas, das sete sociedades beneficiárias, declaravam ter funcionários, e que uma pequena parte destas sociedades teriam receitas de outra origem, que não a Contribuinte fiscalizada. Os pagamentos questionados, por sua vez, *ocorriam mediante transferências bancárias efetuadas ou cheques assinados por uma das associadas, sendo que os cheques eram nominais à própria entidade (SIM-Instituto de Gestão Fiscal) e endossados ao verso, podendo, portanto, serem sacados diretamente no caixa por qualquer pessoa.*

Constatado que não houve prova da prestação dos serviços e do seu pagamento, as despesas correspondentes são glosadas e os pagamentos dissociados daquela causa constituem hipótese de presunção legal de pagamento de rendimentos a beneficiários não identificados, ensejando a incidência da alíquota de 35% sobre a base de cálculo considerada líquida do imposto.

Veja-se que os serviços prestados poderiam ter sua efetividade comprovada independentemente do pagamento, até porque contratações desta espécie podem ser feitas em contrapartida a passivo e a falta de seu pagamento não se presta, por si só, a tornar indedutível o serviço contratado. E no presente caso, inclusive, a Contribuinte indica em recurso voluntário que prestadoras de serviço mantinham escrituração, ofereceram as receitas de serviço à tributação e, inclusive, apuraram lucro isento cuja distribuição poderia favorecer associados da instituição, também sócios das pessoas jurídicas prestadoras de serviço.

Esta autonomia prejudica o aproveitamento das retenções promovidas nas notas fiscais, ainda que pagas pela Contribuinte, para redução do IRRF lançado. Não é possível afirmar que os beneficiários são os mesmos. Não está identificado o beneficiário dos pagamentos mediante cheques *nominais à própria entidade (SIM-Instituto de Gestão Fiscal) e endossados ao verso, podendo, portanto, serem sacados diretamente no caixa por qualquer pessoa*, e não restou comprovado como causa destes pagamentos os serviços expressos nas notas fiscais que veicularam retenções em favor de pessoas jurídicas, as quais, inclusive, podem ter aproveitado as retenções em sua apuração.

Neste contexto, se a Contribuinte provasse ter recebido os serviços contratados, as despesas correspondentes seriam dedutíveis no lucro tributável, mas o IRRF na forma do art. 61 da Lei nº 8.981/95 subsistiria devido se não provado, também, que o pagamento favoreceu a prestadora de serviços. Já a retenção sofrida por esta seria aproveitável, apenas, em sua própria apuração.

E, se provado, também, que o pagamento favoreceu a prestadora de serviços que ofereceu os rendimentos recebidos regularmente à tributação, aí o IRRF seria totalmente indevido, não havendo razão para se discutir o aproveitamento da retenção feita.

A retenção somente seria passível de dedução contra o IRRF se, ao final do contencioso, a exigência na forma do art. 61 da Lei nº 8.981/95 subsistisse diante da demonstração de que o beneficiário do pagamento é, também, o prestador de serviço indicado na nota fiscal, mas a operação nela expressa não corresponde à real causa do pagamento, só então devidamente provada. Neste contexto, haveria uma única materialidade e um único beneficiário contribuinte, bem como uma operação revelada depois do transcurso do prazo decadencial e não submetida a regular tributação, em face da qual subsistiria a exigência do IRRF, mas reduzida pela retenção promovida e paga pela fonte pagadora, não aproveitável pelo beneficiário no ajuste.

Implícito está, nesta construção, o entendimento de que a presunção legal expressa no art. 61 da Lei nº 8.981/95 somente pode ser afastada se provado beneficiário e causa do pagamento, bem como o seu regular oferecimento à tributação, ou a sua submissão a uma isenção ou não-incidência, sob pena de a prova ser postergada para momento no qual não é mais possível se exigir do beneficiário o tributo devido na operação até então oculta.

O presente caso, porém, se resolve diante da não identificação dos beneficiários dos pagamentos, e da defesa da Contribuinte limitada à afirmação de que havia prestadoras de serviço operacionais, que também auferiam receitas distintas daquelas formadas e em relação à Contribuinte fiscalizada. Não sendo demonstrada a mesma materialidade e o mesmo beneficiário das retenções promovidas pela Contribuinte e do IRRF contra ela lançado, esta exigência deve subsistir integralmente.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa