



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 16004.720286/2016-19  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-010.482 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de outubro de 2022  
**Recorrente** MENDES JÚNIOR TRADING E ENGENHARIA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. COEXISTÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, o pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação que lhe deu causa, sem prejuízo da glosa da despesa que resultou em redução indevida do lucro líquido do período.

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

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.489/2007.

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 Joao Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial quanto à impossibilidade de cobrança concomitante de multa isolada com multa de ofício. Conforme art. 60, anexo II, do RICARF, em primeira votação, o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes deu provimento parcial ao

Recurso Especial, para afastar do lançamento a multa isolada cobrada de forma concomitante com a multa de ofício, até o limite do tributo devido. O conselheiro Carlos Henrique de Oliveira não votou com relação ao conhecimento e à incidência de IRPJ/CSLL pela glosa de despesas e de IRRF sobre pagamentos sem causa, tendo em vista que o julgamento dessas questões foi concluído e teve seu resultado proclamado em sessão realizada em 27/09/2022. Designado para redigir o voto vencedor Marcelo Milton da Silva Risso.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela contribuinte e solidários em face do acórdão de recurso de ofício e voluntário 1402-002.693, e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 1ª Seção em exame de admissibilidade confirmado em sede de agravo dos sujeitos passivos, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (i) concomitância de IRRF com glosa de despesas (IRPJ/CSLL) e (ii) cumulação de multa isolada com multa de ofício. Segue a ementa da decisão nos pontos que interessam:

IRPJ. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE DESPESA PELO SUJEITO PASSIVO. GLOSA DOS VALORES PELO FISCO.

Na parte conhecida da impugnação, o sujeito passivo não comprova a efetiva realização de despesa para dedução da base de cálculo do IRPJ, portanto correta a glosa dos respectivos valores, pela Autoridade Fiscal competente.

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA.

Em função das infrações apuradas, a autoridade fiscal, considerando a opção do contribuinte pela apuração do lucro real anual, deve proceder à recomposição dos balancetes mensais de suspensão/redução elaborados pela empresa fiscalizada, para fins de apuração dos valores que seriam devidos a título de diferenças de estimativas mensais de IRPJ, que resultarão nas bases de cálculo das multas isoladas, devidas com fundamento no art. 44, inciso II, letra "b", da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

[...]

IRRF E GLOSA DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE BIS IN IDEM.

Não se configura bis in idem a cobrança simultânea de IRRF e de IRPJ, uma vez que se trata de fatos geradores distintos e não há vedação legal à simultaneidade entre as respectivas cobranças.

IRRF. PRESSUPOSTOS DO ART. 61 DA LEI Nº 8.981/95 PARA COBRANÇA.

Comprovado pelo Fisco o pagamento sem causa, sobre este incide a norma prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, para cobrança do IRRF.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: i) rejeitar as preliminares de: i.i) incompetência dos auditores fiscais da SRFB e i.ii) nulidade do TDPF; ii) negar provimento ao recurso voluntário relativamente a: ii.i) glosas das despesas efetuadas nos contratos; e ii.ii) multa qualificada aplicada sobre as exigências de IRPJ, CSLL e IRRF; iii) negar conhecimento às alegações de excesso de exação, da razoabilidade e do não confisco; iv) negar provimento aos recursos voluntários de Rogério Cunha de Oliveira e de Ângelo Alves Mendes, votando pelas conclusões os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio; e v) negar provimento ao recurso de ofício, votando pelas conclusões os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio. Por voto de qualidade, negar provimento: vi) ao recurso voluntário da contribuinte relativamente a: vi.i) exigência de IRRF; vi.ii) multa isolada e sua concomitância com a multa de ofício, divergindo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio; vii) aos recursos voluntários dos responsáveis Sérgio Cunha Mendes e Alberto Elísio Vilaça Gomes, divergindo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Conforme o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ e IRRF referente aos anoscalendário de 2011 a 2013.

A Fiscalização efetuou lançamento pelas seguintes infrações:

- custos e despesas não comprovados;
- IRRF sobre pagamentos sem causa ou operação não comprovada;
- multa isolada de IRPJ e CSLL mensal recolhida a menor.

[...]

3. A ação fiscal foi motivada pelo fato da contribuinte MJ, CNPJ 19.394.808/0001-29, estar envolvida na operação denominada "Lava Jato", deflagrada pelo Ministério Público Federal, Polícia Federal e Receita Federal;

4. A fiscalização discorre sobre a operação Lava Jato;

5. [...] a fiscalização demonstra que a MJ entabulou diversos contratos com as "noteiras" (pessoas jurídicas inexistentes de fato, conhecidas como "laranjas") utilizadas por operadores, bem como outras pessoas jurídicas, todos ideologicamente falsos, com objetivo de possibilitar o fluxo financeiro da propina para os agentes (políticos e privados) envolvidos, restando comprovado que nestes contratos não houve a efetiva prestação de serviços;

6. [...];

7. A contribuinte, no período, adotou a apuração anual de IRPJ e CSLL, com recolhimentos mensais efetuados com base em balanços de suspensão ou redução;

8. [...];

9. Nos autos fica demonstrado que os próprios diretores da MJ reconheceram que a empresa utilizou algumas pessoas jurídicas de fachada ("noteiras"), para o pagamento de propinas a funcionários públicos, ou seja, reconheceram que nos contratos entabulados não havia a efetiva prestação dos serviços;

10. Na análise da contabilidade da contribuinte a fiscalização verificou que as receitas, custos e despesas dos consórcios, em que ela participa como consorciada, são feitos por obra contratada, mas, de forma sintética, por lançamentos consolidados mensais;

11. Após várias intimações e até a data de lavratura das autuações a contribuinte não apresentou quaisquer elementos comprovando a efetiva prestação de serviços de fornecedores e prestadores de serviços relacionados;

12. A fiscalização demonstra empresas de fachada que receberam pagamentos da contribuinte e de consórcios que a contribuinte participou (Consórcios CMMS, INTERPAR, MENDES JR/CAMARGO CORRÊA), no item 6, fls 02211/02341;

13. A fiscalização também demonstra que alguns lançamentos foram escriturados e suas respectivas despesas não foram comprovadas pela contribuinte, motivo de sua glosa, item 6.23, fls. 02385;

14. Diante dessas constatações, a fiscalização aponta as seguintes infrações:

14.1 Custos e despesas não comprovados, fls. 02387/02405, que serão adicionados ao lucro líquido e à base de cálculo para apuração dos tributos devidos;

14.2 IRRF sobre pagamentos sem causa ou operação não comprovada, fls. 02405/02426, pois a análise dos fatos comprovados pela auditoria resultou no enquadramento tanto de pagamento a beneficiário não identificado como pelo pagamento sem causa, considerando que tais infrações podem ser fundadas pelas fraudes contratuais caracterizadas em um mesmo contrato, quais sejam, da falta de identificação dos recebedores finais das propinas pagas em seus montantes, como também da falsa causa motivadora dos pagamentos. Destacamos que a fiscalização posicionase favorável à tributação conjunta do pagamento sem causa e a beneficiário não identificado e da glosa de custos e despesas não comprovados, pois as tributações derivam tanto de fatos distintos quanto de renda de distintos contribuintes, já que inclusive quanto ao IRPJ a despesa não gera imposto caso seja apurado prejuízo fiscal;

14.3 Da multa isolada — IRPJ mensal recolhido a menor, fls. 02428/02431, pois a falta de recolhimento do IRPJ mensal se deu em virtude da utilização de notas fiscais inidôneas, fornecidas por empresas de fachada, contabilizadas como despesa/custo dedutíveis, as quais serão adicionadas à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme demonstrativos, bem como a apropriação de despesas indedutíveis. Assim, a fiscalização precedeu à retificação da apuração do Lucro Real mensal, conforme demonstrativos de fls. 1976/1978, adicionando os custos e as despesas indedutíveis, sumarizados nos tópicos 7.1.24.1 e 7.1.24.2, tendo sido apurada a multa isolada, aplicada sobre o IRPJ recolhido a menor, relativo aos anos 2011 a 2013, cuja síntese informa em tabelas elaboradas, fls. 02430. Por fim, a fiscalização informa que, para fins de apuração do IRPJ mensal, não houve a compensação de prejuízo fiscal, pois o saldo que a MJ detinha, em 31/12/2009, foi totalmente compensado no Processo Administrativo nº 16004.720203/201519 (lançamento relativo ao a/c 2010);

14.4 Da multa isolada — CSLL mensal recolhida a menor, fls. 02431/02432, pois a falta de recolhimento da CSLL se deu em razão da utilização de notas fiscais inidôneas, fornecidas por empresas de fachada, contabilizadas como despesa/custo dedutíveis, bem como a contabilização de despesas não comprovadas, as quais serão adicionadas à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, a fiscalização efetivou a apuração do cálculo de apuração da CSLL mensal, conforme demonstrativos elaborados. Por fim, cumpre destacar que para fins de apuração da CSLL mensal, não houve a compensação da base de cálculo negativa, pois o saldo que a MJ detinha, em 31/12/2009, foi totalmente compensado no Processo Administrativo nº 16004.720203/201519 (lançamento relativo ao a/c 2010);

Em seu recurso especial e no que foi objeto de admissibilidade prévia, o sujeito passivo basicamente alega que:

**Concomitância de IRRF com glosa de despesas e constituição de IRPJ/CSLL**

- no acórdão paradigma nº CSRF/04-01.094, de 2008, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, 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;

**Cumulação de multa isolada com multa de ofício**

- conforme acórdãos paradigmas 1401-003.046, de 2018, e 1301-003.412, de 2018, nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada (primeiro acórdão paradigma) e que a multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo, devendo subsistir, nesses casos, a multa de ofício (segundo acórdão paradigma).

Foram rejeitados os agravos interpostos pelos sujeitos passivos e tornou-se definitiva a decisão que deu seguimento somente às duas matérias acima.

A Fazenda Nacional foi intimada do recurso especial, do seu exame de admissibilidade e do despacho em agravo, e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente pediu o desprovidimento do recurso da contribuinte.

Diante da Portaria 22.564/20, os autos foram sorteados no âmbito desta 2ª Seção e a este Conselheiro.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

### **1 Conhecimento**

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e foi demonstrada a existência de divergência na interpretação da legislação tributária (art. 67, § 1º, do Regimento), de modo que deve ser conhecido.

### **2 Concomitância de IRRF com glosa de despesas e constituição de IRPJ/CSLL**

Discute-se nos autos se é cabível a cobrança concomitante de IRRF, por pagamentos sem causa ou sem beneficiário identificado, com glosa de despesas e consequente constituição de IRPJ/CSLL. Segundo os recorrentes, *“uma análise histórico sistemática do artigo 61 da Lei n.º 8.891/1995 revela que este dispositivo legal NÃO ABRANGE AS SITUAÇÕES EM QUE HÁ OMISSÃO DE RECEITA E/OU REDUÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO”*.

Pois bem. Os recursos devem ser desprovidos.

De fato, o art. 61 da Lei 8981/95 não trata das hipóteses de redução do lucro líquido por lançamento de despesas indevidas, já que tal hipótese é regulada pelo art. 316 do RIR/2018 (art. 304 do RIR/99), o qual preconiza serem indedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento, e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento. Ocorre que o art. 61 não elimina a possibilidade de constituição do IRPJ/CSLL, nem tampouco é incompatível com tal constituição.

**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.

**Pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado**

**Art. 316. Não são dedutíveis** as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes (Lei nº 3.470, de 1958, art. 2º):

I - quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento; e

II - quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

Isso ocorre porque o art. 61 da Lei 8981/95 e o art. 316 do RIR/2018 tratam de materialidades distintas e de diferentes hipóteses de aplicação, cada uma com seus pressupostos fáticos e jurídicos, os quais, ademais, não são excludentes. Nem tampouco parece haver *bis in idem*, porque o lançamento do IRPJ/CSLL alcança a pessoa jurídica como contribuinte, ao passo que o IRRF alcança a mesma pessoa jurídica como sujeito passivo indireto (responsável tributária). E como a incidência prevista no art. 61 da Lei 8981/95 é exclusivamente na fonte, parece-me irrelevante o fato eventual de ter havido lançamento contra os beneficiários identificados em sede de fiscalização.

A questão não é nova neste colegiado, o qual, em sessão de julgamento realizada em setembro de 2021, decidiu, em processos com a mesma temática, e por unanimidade de votos, inexistir incompatibilidade nessa cobrança cumulada. Nesse sentido, transcrevo os seguintes fundamentos do voto do PAF 11065.003148/2008-23, Relatora Maria Helena Cotta Cardozo (Acórdão 9202-009.939), como razões de decidir:

filio-me à corrente que não vê obstáculos à exigência em paralelo do IRRF (sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não comprovado) com o IRPJ e a CSLL, devidos ante a glosa de despesas cuja origem não foi demonstrada.

Nesse sentido já me manifestei em outros casos julgados por este Colegiado.

Com a devida vênia àqueles que pensam de forma diferente, entendo que se as despesas não existiram a glosa deve ser efetuada, por expressa determinação legal, considerando, ainda, que o lucro foi indevidamente reduzido. Em razão disso, o lucro precisa ser recomposto e a diferença oferecida à tributação.

Por outro lado, há dispositivo expresso que determina a incidência do IRRF quando não houver causa para o pagamento. Não se trata, pois, de concomitância ou *bis in idem*, porque são fatos jurídicos distintos (despesas inexistentes e pagamento sem causa), com matrizes e fundamentos legais também diferentes.

Note-se que se não houvesse o pagamento sem causa, ainda assim a glosa deveria ser efetuada e o IRPJ e a CSLL seriam devidos, embora, nesta situação, não seria exigível o IRRF.

O pagamento de uma despesa não comprovada não se confunde com a escrituração indevida, até porque tratamos de matrizes jurídicas diferentes, razão pela qual não se verifica dupla penalização (tributos não se prestam a isso, como se sabe) ou *bis in idem* sobre único fato.

Ademais, ainda que se possa pensar de forma distinta, com base numa interpretação econômica das regras tributárias, convém ressaltar que é vedado a este Conselho negar eficácia a norma tributária vigente e válida, a teor do disposto na Súmula CARF nº 2 ("*o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*"). Portanto, conclui-se que não há vedação para a exigência em paralelo de IRRF (sobre o pagamento sem causa) e do IRPJ e da CSLL (pela glosa de despesas fictícias), pois se trata de fatos distintos, os quais devem ser apurados e autuados, sem margem para discricionariedade, como determina o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Destarte, no presente caso, em se tratando de pagamentos sobre os quais não se questiona que ocorreram, e cuja causa não foi comprovada, visto que associados a despesas consideradas inexistentes, pela incontroversa falta de comprovação das correspondentes operações, perfaz-se a hipótese de incidência do IRRF prevista no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995. E essa incidência se harmoniza com a exigência de IRPJ/CSLL, pela glosa de despesas fictícias na apuração do lucro líquido, por representarem incidências distintas, conforme o acima exposto.

Quanto à Solução de Consulta COSIT nº 11, de 2013, citada pela Contribuinte em seu recurso, esta reproduz exatamente o entendimento esposado no presente voto, o que encontra-se explícito em sua ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ A glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento.

No mesmo sentido ora decidido, é farta a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

**Acórdão nº 9101-004.543, de 07/11/2019**

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

Ano-calendário: 2010, 2011 CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento.

**Acórdão nº 9101-003.341, de 17/01/2018**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004 IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. COEXISTÊNCIA COM GLOSA DE DESPESAS DO IRPJ.

I- Operação comercial revestida de normalidade pressupõe a efetiva prestação do serviço ou aquisição de mercadoria. Uma vez efetuado o pagamento, consoma-se cenário no qual (1) o tomador de serviços, com base na nota fiscal escriturada, pode deduzir da base de cálculo do imposto o valor pago pelo serviço, e (2) o prestador de serviços oferece à tributação os rendimentos auferidos pelo serviço prestado.

II – Desvirtuamento nas operações entre tomador e prestador de serviços, com utilização de notas fiscais frias para lastrear eventos inexistentes e mascarar a verdadeira causa de saída de recursos da empresa, fazem com que a empresa reduza a base de cálculo por meio da contabilização de despesa, e por outro lado, o beneficiário dos ingressos não os ofereça à tributação, por ser desconhecido.

III – Por isso, autuação fiscal recai sobre (1) a glosa da despesa do serviço prestado por parte do tomador de serviços e (2) o não oferecimento à tributação dos rendimentos decorrentes do serviço pelo prestador de serviços.

IV – Por determinação legal, o pólo passivo nas duas pontas da relação jurídica é preenchido pelo tomador de serviços. Na glosa de despesas, responde o tomador na condição de contribuinte, sujeito passivo direto, cabendo o lançamento de ofício de IRPJ. Quanto aos rendimentos não oferecidos à tributação, a sujeição passiva é deslocada do prestador de serviços (beneficiário que não pode ser identificado) para o tomador de serviços. Responde o tomador de serviços como sujeito passivo indireto pela tributação do IRRF.

**Acórdão nº 9101-002.605, de 15/03/2017**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 2004, 2005 LANÇAMENTO REFLEXO DO IRPJ. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

Procedente o lançamento que exige imposto de renda na fonte na situação em que o contribuinte, devidamente intimado, não logrou identificar os beneficiários de pagamentos e, cumulativamente, comprovar a operação correspondente e/ou sua causa. Não há qualquer incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou 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.

**Acórdão nº 9202-003.876, de 12/04/2016**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Exercício: 2005 (...)

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. GLOSA DE DESPESA. POSSIBILIDADE.

A glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

A par dos precedentes acima citados, ainda podem ser citados os seguintes acórdãos: acórdão 9101-002.350, por unanimidade; acórdão 9101-003.164, por maioria de votos; acórdão 1201-003.615, por maioria de votos; acórdão 1301-004.044, por unanimidade de votos; acórdão 1302-003.723, por unanimidade de votos; acórdão 1401-004.125, por maioria de votos; e 1402-003.692, por voto de qualidade.

Nesse contexto, voto por negar provimento aos recursos dos sujeitos passivos



### 3 Cumulação de multa isolada com multa de ofício

Neste tocante, discute-se nos autos se é legítima a cobrança de multa isolada, por falta de recolhimento de estimativas mensais, com multa de ofício em lançamento efetuado após encerrado o exercício em que devido o imposto mensal.

Pois bem. Como sempre votei em relação a esta matéria, entendo que os recursos dos sujeitos passivos devem ser providos, uma vez que, encerrado o período base de apuração do imposto e da contribuição, a infração repreendida com a multa isolada (falta de recolhimento de estimativas) é integralmente absorvida com a multa de ofício constituída em eventual lançamento pela Administração Tributária. Com efeito, nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 75% (sujeita, ainda, à qualificação e ao agravamento, conforme cada caso concreto) calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

Sendo o inadimplemento do imposto e da contribuição decorrente da falta de recolhimento das estimativas, ou de recolhimento a menor de tais estimativas, as duas infringências acabem por se coincidir em caso de lançamento de ofício, sendo inteiramente aplicável o princípio da consunção (ou princípio da absorção).

A aplicação de tal princípio não decorre necessariamente do Direito Penal, mas sim do caráter indiscutivelmente punitivo de ambas as multas (isolada e de ofício) e da lógica segundo a qual a infração mais grave absorve a menos grave. Mesmo que assim não fosse, parece-me equivocado negar a relação de permeabilidade entre os diferentes ramos do direito, mesmo porque o direito somente é subdividido em disciplinas autônomas para fins didáticos e legislativos. Com apoio na doutrina do prof. Alfredo Augusto Becker, Luciano Amaro ensina que *"a autonomia do direito tributário é apenas didática"*<sup>1</sup>, vez que *"não pode existir norma jurídica independente da totalidade do sistema jurídico"*<sup>2</sup>. Deve ser igualmente lembrado que *"a interpretação do direito é interpretação do direito, no seu todo, não de textos isolados, desprendidos do direito. Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços"*.<sup>3</sup>

Até a edição da Lei 11.488/07, inexistia controvérsia neste Conselho sobre o descabimento de tal cobrança cumulativa, tendo em vista o seguinte enunciado sumular:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Com a edição daquele diploma normativo, a matéria passou a ser mais controvertida, convindo, neste ponto, integrar ao presente voto os seguintes fundamentos do voto condutor do acórdão 9101-005.080:

entende a I. Relatora que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos *atos jurídicos* ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a

<sup>1</sup> Direito tributário brasileiro. Luciano Amaro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 7/8.

<sup>2</sup> Obra citada, p. 8.

<sup>3</sup> GRAU, EROS. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 44.

*geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

[...]

#### APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%. E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra<sup>1</sup>.

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a

situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fatos geradores* colhidos no lançamento de ofício.

Logo, os recursos dos sujeitos passivos devem ser providos nesta matéria, para cancelar as multas isoladas aplicadas de forma concomitante com a multa de ofício, devendo subsistir apenas a multa de ofício.

#### 4 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar parcial provimento aos recursos especiais dos sujeitos passivos, para cancelar as multas isoladas aplicadas de forma concomitante com a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

#### Voto Vencedor

Marcelo Milton da Silva Risso – Redator Designado

01 - Em que pese a pertinência das razões e fundamentos legais expressos no voto do Ilustre Relator, ousou discordar de suas conclusões apenas quanto a matéria relativa a concomitância da multa isolada com a multa de ofício, pelas razões abaixo detalhadas.

02 – Nesse caso após, análise dos autos e da decisão recorrida, entendo que ela deve ser mantida por seus próprios fundamentos, pois em relação a essa matéria entendo da mesma forma que ela, e adoto o mesmo posicionamento do Ac. 9202-009.795 de 26/08/2021 tendo por redator designado nesse ponto o I. Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, *verbis*:

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

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

*Na redação anterior o inciso I previa a incidência de multa de 75% "sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata" e o § 1º do mesmo artigo previa que essa multa poderia exigida juntamente com o imposto ou isoladamente. Confira-se:*

*Art. 44 [...]*

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

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

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

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

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

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

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*O recurso especial da PGFN insurge-se contra decisão que afastou a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício no caso dos autos, em relação ao ano-calendário 2007.*

*Sobre essa questão este Colegiado tem decidido, a exemplo de outras turmas do CARF, no sentido de que a multa isolada, na anterior redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, deve ser afastada, em observância ao princípio da consunção, nos termos da Súmula CARF nº 105, que dispõe:*

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

*Todavia, este E.Colegiado entende que o disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se apenas aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.*

*O papel precípua do julgador nessa seara é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos objeto de autuação, tendo em mente que o lançamento tributário é atividade vinculada aos ditames legais e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN.*

*Assim, na hipótese dos autos, destaca-se que houve alteração no comando original do art. 44 da Lei nº 9.430/96, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488, de 2007, fruto da conversão da Medida Provisória nº 351, de 2007.*

*Essa alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula CARF nº 105, que conferiu interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte, à luz do art. 112, I, do CTN.*

*Ocorre que, sob a ótica da estrita legalidade, a partir da nova redação não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do art. 44 da Lei nº 9.430/96:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*(...)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

*No caso dos autos, como as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, entende-se ser jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, vez que tais multas são completamente distintas e autônomas.*

04 – Pelo exposto nego provimento ao recurso nessa matéria.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso