



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720273/2021-64
ACÓRDÃO	1102-001.346 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BCV - BANCO DE CRÉDITO E VAREJO S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

DECADÊNCIA. IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU SEM OPERAÇÃO COMPROVADA. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA CARF Nº 114.

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, mercê da aplicação da Súmula CARF nº 114.

DECADÊNCIA IRPJ E CSLL. GLOSA DE DESPESAS DECORRENTES DE CONTRATAÇÕES FICTÍCIAS. COMPROVAÇÃO DE DOLO QUE AUTORIZA A APLICAÇÃO DA REGRA GERAL PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

Afasta-se a alegação de decadência em razão da existência de fraude e sonegação que mantenha a qualificação da multa de ofício, devendo-se aplicar a regra geral do art. 173, I, do CTN, conforme exceção prevista na parte final do § 4º do art. 150, ante a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

IRRF - PAGAMENTO SEM CAUSA OU SEM COMPROVAÇÃO COMPROVADA.

Sujeitam-se ao Imposto de Renda Retido na Fonte os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, mercê da aplicação do § 1º art. 61 da Lei nº 8.81/95, c/c o § 1º do art. 674 do RIR/99.

COMPATIBILIDADE DA COBRANÇA DO IRRF COM A GLOSA DAS DESPESAS NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL.

Inexiste bis in idem tributário nas circunstâncias em que se exige o IRRF da fonte pagadora em paralelo à glosa de despesas tidas por desnecessárias,

onde o lançamento é obrigatório, porquanto o IR-fonte representa técnica de substituição tributária válida para fins de cobrança do Imposto de Renda. Enquanto na glosa das despesas a norma jurídica alcança a formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela empresa pagadora, no tocante ao IRRF, o bem jurídico tutelado é a renda auferida por terceiros, afetada pela substituição tributária que exige a retenção do tributo, impondo-se à fonte pagadora o dever de reter a exação devida.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE, SIMULAÇÃO E CONLUÍO.

É legítima a qualificação da multa de ofício quando constatada a prática de atos ideologicamente falsos, calcados na realização de contratações fictícias e sem causa, que simulam a existência de operações comerciais para viabilizar remessas a terceiros, firmadas sob o pálio de pretensa regularidade, mas que não deixam rastros idôneos de efetiva prestação de serviço, revelando o dolo em promover a realização de atos inadmitidos como lícitos pelo ordenamento jurídico.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, aplicando a retroatividade benigna, nos termos da Lei nº 14.689/23. Vencido o conselheiro André Severo Chaves, que dava parcial provimento em maior extensão, para adicionalmente afastar a exigência do IRRF. Apresentará declaração de voto o conselheiro André Severo Chaves. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1102-001.345, de 16 de maio de 2024, prolatado no julgamento do processo 16327.721445/2020-36, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Souza – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida (suplente convocado(a)), Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Andre Severo Chaves, Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Fernando Beltcher da Silva, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Fenelon Moscoso de Almeida.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância, que, apreciando a Impugnação do sujeito passivo, julgou procedente em parte o lançamento.

A exigência é referente aos créditos de IRPJ, CSLL e IRRF, acrescido de multa de 150% e juros de mora, ano calendário 2016.

As circunstâncias da autuação e os argumentos de Impugnação estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A DRJ manteve parte do crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

ESTIMATIVAS. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. CASO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ART. 173, I DO CTN.

No caso de antecipação do recolhimento do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas mensais, no caso de imposto lançado por homologação, quando há prova de fraude, dolo ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional).

DESPESAS COM COMISSÕES. CORRESPONDENTES BANCÁRIOS E INTERMEDIÁRIOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis as despesas com comissões tidas com correspondentes bancários, quando não se demonstre a efetiva prestação do serviço

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2016

DECADENCIA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 114. APLICAÇÃO.

De acordo com a Súmula CARF nº 114, o Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN

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.

IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. NATUREZA JURÍDICA. TRIBUTO.

O imposto de renda na fonte, de 35% (trinta e cinco por cento), tem como hipótese de incidência o "pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas". Não tem natureza de penalidade. Trata-se de imposto que visa garantir a efetividade das normas tributárias.

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

O IR-Fonte retido, recolhido e não compensado, referente ao pagamento considerado sem causa ou cuja operação não fora comprovada deve ser deduzido do IR-Fonte lançado de ofício. O fato de o pagamento efetuado estar sujeito ao IR exclusivamente na fonte, o que impede sua dedução na declaração de ajuste do beneficiário, não configura óbice à redução do valor lançado de ofício. O art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, trata da incidência do IR-Fonte; assim, não há falar-se em dedução de demais tributos retidos na fonte além deste, tampouco do IRPJ e CSLL recolhidos pelo beneficiário.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

MULTA QUALIFICADA. DOLO CONFIGURADO.

A apresentação da totalidade das Notas Fiscais com a descrição genérica dos serviços como sendo de "Intermediação de Negócios" e sem a comprovação da efetiva prestação de serviços correspondentes a nenhuma delas, ainda que compatíveis com valores declarados em DIRF, caracteriza o agir com dolo de causar dano à Fazenda Pública, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento pela Autoridade Fiscal.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. DESPESAS INDEVIDAS/ILÍCITAS. INTERPRETAÇÃO DO ART. 118 DO CTN – "NON OLET".

Para se comprovar uma despesa de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação da efetiva prestação do serviço, com documentação hábil e idônea. A aplicação do art. 118 do CTN no Direito Tributário (princípio do "*non olet*") não admite a dedutibilidade de despesas não comprovadas (indevidas), pelo que não caberia a possibilidade de tributação da renda sobre as despesas consideradas ilícitas. Neste sentido, o art. 118 do CTN não permite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de

tributação, mas tão somente sendo admitida como circunstância acidental ou periférica em relação à referida norma de incidência.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA (CSLL)

A decisão relativa ao lançamento principal se aplica, no que couber, as exigências da CSLL, posto que fundamentados nos mesmos elementos de prova.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF, em que suscita os seguintes pontos de defesa, em síntese:

- DA DECADÊNCIA: DO FATO GERADOR DO IRRF E DAS ANTECIPAÇÕES DO IRPJ E DA CSLL
- DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS SUPOSTOS FATOS GERADORES
- DA COBRANÇA EM DUPLICIDADE: IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IRRF E DA GLOSA DE DESPESAS A TÍTULO DE IRPJ E CSLL
- DA MATERIALIDADE DO IRPJ E DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA: IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS E PAGAMENTOS
- DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DA MULTA QUALIFICADA

Por fim, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, a fim de que seja **reformado o v. Acórdão n.º 107-012.427**, prolatado pela 9ª Turma da **DRJ07, na parte em que manteve as cobranças e penalidades ora combatidas**, conforme as razões acima expostas, de forma que seja cancelado o valor remanescente dos Autos de Infração guerreados.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade para ser conhecido.

A contribuinte suscita preliminar argumento relacionado à decadência, que fora afastada pela DRJ em razão da qualificação da multa de ofício, ante a existência de conduta dolosa que atrai a aplicação do art. 173, I, do CTN.

Não obstante, a parte controverte a inexistência de dolo nas condutas tratadas nos autos, razão pela qual a análise da decadência fica condicionada à verificação dos elementos que ensejam a manutenção ou não da multa qualificada.

Assim, por se tratar de matéria de mérito, que potencialmente afeta e exonera parcela do crédito tributário, deixarei para me manifestar em relação a esse ponto quando analisar os motivos ensejadores da majoração da penalidade em apreço.

DA MATERIALIDADE INFRACIONAL: ANÁLISE DAS CONTRATAÇÕES QUE MOTIVARAM OS LANÇAMENTOS

A administração tributária lavrou os autos de infração em apreço em razão de dois contratos de prestação de serviços que a contribuinte firmou com as empresas GGS EMPAR e CONSPLAN, no ano de 2015. Em razão de indícios de que tais contratações seriam fictícias, realizou fiscalização para que a contratante (ora recorrente) apresentasse evidências de que tais contratações de fato ocorreram.

Vê-se dos autos que o banco foi intimado a apresentar os referidos contratos. Em relação à empresa GGS EMPAR, não comprovou a existência de contratação, pois não possuía tal contrato, limitando-se a apresentar notas fiscais e planilha interna de pagamentos, justificados como pretensa *intermediação de negócios*, cujos pagamentos totalizaram R\$ 4.284.785,00.

Quanto à contratação da CONSPLAN, apresentou Contrato de Prestação de Serviços e Outras Avenças, porém, o mesmo não estipulava claramente o objeto do serviço prestado, tão somente a “indicação de clientes”, sem maiores detalhes, inclusive, sem prever percentual de remuneração. Os pagamentos à referida empresa totalizaram a importância global de R\$ 5.002.425,00 no período, conforme notas fiscais anexadas aos autos.

A administração tributária intimou a contribuinte a apresentar descrição detalhada do serviço, porém, a contribuinte nada esclareceu, limitando-se a informar que não pôde realizar o levantamento das informações detalhadas.

A falta de informações tornou-se ainda mais evidente em razão de nova intimação do Fisco para que a contribuinte apresentasse documentação diversa, como relatórios e planilhas, que comprovasse a efetiva realização do serviço pela empresa Consplan. Tanto quanto anteriormente, nada foi apresentado para evidenciar que o contrato verdadeiramente fora prestado.

Entendo que a materialidade infracional está devidamente demonstrada em relação aos pagamentos realizados às citadas empresas, uma vez que a causa econômica ou jurídica que os teria ensejado não foi demonstrada, mesmo tendo a contribuinte sucessivamente intimada a fazê-lo.

A principal razão de mérito diz respeito a pagamentos sem causa, que permeia todo o lançamento, sendo relevante verificar se estão preenchidos os requisitos legais do § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, que assim dispõe:

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](#).

A recorrente não apresentou nenhum elemento fático para comprovar a existência de tais contratos, não apresentou troca de e-mails ou mensagens, não juntou relatórios, etc. Um dos contratos não foi sequer localizado e a verdade material não revelou a causa das alegadas contratações. Não evidencio esforço

probatório da interessada, mesmo tendo sido instada a comprovar a materialidade dos contratos.

Seria plenamente possível fazer tal demonstração, inclusive, durante o trâmite processual, mas nada relevante veio aos autos para justificar a origem dos pagamentos pelos serviços que diz ter contratado. Toda contratação deixa rastro de tratativas, laudos, pareceres, relatórios, projetos, cálculos, além de vultosa representação documental, sendo muitíssimo desarrazoado admitir que tais elementos tenham sido omitidos em todas as fases do processo.

Em situações onde a realidade é incontroversa – e quem diz o que é real são as provas, não argumentos –, torna-se profundamente fácil demonstrar o óbvio. Serviços são simples de provar, pois estão no mundo dos fatos, da certeza, materializam-se com atos sucessivos e permitem a quem os analisar ter a certeza do que é *concreto* e do que é *retórico*.

Ressalte-se que não houve lançamento por presunção e as razões trazidas no recurso para justificar a contratação não refutam a falta de contrato e falta de registros dos mesmos. Não passam de retórica argumentativa, pois houve sucessivas intimações da administração pública, com várias prorrogações de prazo, para que os envolvidos comprovassem a regularidade das operações, porém, não se vê elementos capazes de desconfigurar a insuficiência das contratações, conforme narrado no relatório fiscal inaugural.

Idem em relação à invocação da verdade material e à pretensa inadequação da valoração das provas, porquanto o lançamento haver demonstrado (a) a inexistência de documentos comprobatórios da operação no período fiscalizado, (b) as contratações pautadas em serviços inexistentes, com informações genéricas e inservíveis à demonstração dos serviços prestados, (c) notas fiscais com apontamentos genéricos, (d) ausência de relatórios pormenorizados dos serviços prestados, (e) ausência de e-mails no período tratando sobre pretensos serviços e (f) remuneração sem indicação clara do montante devido.

Cabe observar que a aplicação do § 1º do art. 61 da Lei n.º 8.981/95 alcançar os *“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”*, que é o espelho da normatização do RIR/99, a saber:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

Note-se que o dispositivo legal alcança as circunstâncias que envolvem pagamentos realizados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, sempre que não houver comprovação da operação ou demonstração de sua causa. É exatamente esse o caso dos autos, onde cabe integralmente a cobrança do IRRF.

Assim, o argumento de que foram emitidas notas fiscais e que as operações foram contabilizadas é irrelevante para justificar ou não a existência de causa jurídica ou econômica.

Penso não ter havido esforço probatório da parte para demonstrar, no período apontado, que tenha realizado regular contratação de prestação de serviço com as empresas envolvidas, pelas inúmeras razões já apontadas, a ensejar a cobrança do IR-fonte relacionado aos pagamentos impugnados.

COMPATIBILIDADE DA COBRANÇA DO IRRF COM A GLOSA DAS DESPESAS NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL

A contribuinte controverte o fato de que as despesas pagas e relacionadas aos contratos citados já foram glosadas na apuração do IRPJ e da CSLL, fato que, em seu entender, impediria a cobrança do IRRF, porquanto evidenciaria “*bis in idem*”, uma vez que a tributação na fonte objetivaria alcançar situações de subtração de resultados ainda não tributados, pela dedução de despesas/custos pagas a beneficiários não identificados ou relativos a operações sem causa.

Penso não assistir razão à recorrente, uma vez que a exigência do IRRF não alcança apenas as situações em que o beneficiário não está identificado, mas a legislação expressamente o remete às hipóteses em que há pagamentos efetuados a pessoas identificadas, sempre que não for comprovada a operação ou a sua causa. Enquanto no caput do art. 61 da Lei 8.981/95 o objetivo é combater remessas de dinheiro para quem não se conhece e não se identifica, no § 1º a intenção é alcançar as remessas identificadas, porém, injustificadas.

Nem há *bis in idem* tributário, porque a glosa das despesas tidas por desnecessárias, cujo lançamento é obrigatório, não guarda qualquer relação com a tributação na fonte, a qual representa técnica de substituição tributária válida para fins de cobrança do Imposto de Renda. Enquanto na glosa das despesas a norma jurídica alcança a formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela empresa pagadora, no tocante ao IRRF, o bem jurídico tutelado é a renda auferida por terceiros, afetada pela substituição tributária que exige a retenção do tributo, impondo-se à fonte pagadora o dever de reter a exação devida.

Sobre a natureza do IRRF como método de substituição tributária, já tive a oportunidade de tratar sobre o tema em trabalho acadêmico abaixo transcrito, que contribui para esclarecer o tema aqui julgado:

Com efeito, o IR-fonte existe como técnica de substituição tributária que objetiva atribuir à fonte pagadora o ônus pela retenção do imposto devido pelo destinatário, (...). Nesses casos, o legislador qualifica critérios de substituição tributária para frente previsto no art.150, § 7º, da Constituição Federal, que autoriza a lei a atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a *condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*.

A exigência do IRRF também é permitida pela redação do art. 128 do CTN, que igualmente autoriza a lei a atribuir responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa (*fonte pagadora*), vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (*negócio jurídico*), excluindo a responsabilidade do contribuinte

(destinatário) ou atribuindo-se-lhe em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A lei determina a exigência do IR-fonte como método de substituição tributária tanto nos casos regulares – com alíquotas reduzidas, onde não há dúvidas nem da operação nem do destinatário e, portanto, demanda-se técnica de retenção em patamares módicos – quanto nos casos onde há vícios de causa – com alíquotas majoradas, por opção do legislador, porquanto a causa ilícita que subjaz ao pagamento exige comandos de graduação legislativa diferente. Em ambos os casos, a atribuição de responsabilidade é a mesma, pela técnica da substituição tributária, porém, os percentuais são tratados diferentemente, em razão da maior ou menor possibilidade do crédito tributário perder-se na *economia invisível*.¹

É dizer: não há *bis in idem* pelo simples fato de que, na glosa de despesas, a renda é do contribuinte, no IRRF, a renda é de terceiros.

Cite-se decisões do CARF, notadamente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em diversas composições:

Acórdão nº 9202-009.936, de 23/09/2021

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 DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA. É devida a multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, aplicada concomitantemente com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto devido apurado no encerramento do período, no regime do lucro real anual, eis que o dispositivo legal cabível tipifica duas condutas distintas.

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

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

¹ ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. Vício de causa de negócios jurídicos e a exigência majorada do IRRF decorrente de pagamentos a terceiro. In: ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de (Coord.). Série Controvérsias Tributárias e os Precedentes do CARF. Indaiatuba: Editora Foco, 2022, p. 184-185.

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

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

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.

Acórdão nº 9202-009.937, de 23/09/2021

IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS. IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. EXIGÊNCIA SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, bem assim os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. A tributação pelo do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, em relação a pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não for comprovada a

operação ou a sua causa, não exclui a incidência de IRPJ e CSLL resultante da glosa das despesas fictícias, as quais são indedutíveis por previsão legal expressa.

Acórdão nº 1401004.125 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – 21/01/2020

IRPJ. CSLL. IRRF. PAGAMENTOS. COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. A comprovação da operação ou da causa dos pagamentos realizados, bem assim das condições de dedutibilidade das despesas correspondentes, exige elementos probatórios consistentes, sobre os quais não possam pairar dúvidas. No caso, a alegação de pagamento de bonificações pelo cumprimento de metas

de vendas, desacompanhada de recibos individualizados e sem qualquer demonstração das vendas supostamente bonificadas, aliada aos indícios de destinação diversa daquela arguida, não permite que se entenda comprovada a operação ou causa.

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.

Sujeita-

se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, quando não comprovada a sua causa, ainda que tenha ocorrido também o lançamento para glosa das despesas. No primeiro caso, a atuada atua como responsável pela retenção do imposto devido, enquanto que no lançamento do IRPJ e CSLL ela é a própria contribuinte do tributo.

Importa trazer à colação manifestação do i. Conselheiro Efigênio Freitas Junior, ao manifestar posicionamento com o qual esta Relatoria concorda, registrando no Acórdão nº 1201-003.195 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 15 de outubro de 2019, o posicionamento da Turma sobre o assunto:

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.

(...)

Em relação à concomitância do IR-Fonte e IRPJ, tem-se infrações distintas. No IRPJ, a sociedade pratica o fato gerador, tal qual no caso em análise em que ocorreu

glosa de despesas/custos. 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 pagamento³. 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.

Por tais razões, afasta-se a alegada incompatibilidade da cobrança do IRRF com a glosa das despesas elencadas.

Ainda no que tange à pretensa duplicidade de cobrança, registre-se que não há caráter de penalidade na exigência do IRRF juntamente com o IRPJ e a CSLL, pois alcançam grandezas econômicas relacionadas a contribuintes diversos. Um coisa é tributar a renda do pagador (IRPJ/CSLL), outra coisa é assegurar técnica arrecadatória por substituição tributária em relação a renda de terceiros (IRRF), valor que deve ser retido do pagamento desse beneficiário, portanto, nem há *bis in idem*, nem há penalidade.

Os fundamentos até aqui apresentados são suficientes à demonstração de que as despesas com a pretensa contratação das empresas GGS EMPAR e CONSPLAN não foram comprovadas, porquanto inexistentes materialmente. Assim, correta sua glosa, tanto para fins de apuração do IRPJ quanto da CSLL.

Ainda nesse ponto, o Recurso Voluntário controverte o fato de que o TVF qualificou os repasses como **liberalidade do pagador sem a comprovação da causa**, fato esse enseja a *retenção exclusivamente na fonte do imposto de renda devido pelo pagamento – IRRF*. Não obstante, defende que a DRJ teria modificado esse fundamento, quando consignou no acórdão que, *no caso em apreço, não houve duplicidade de tributação, **tampouco liberalidade**, uma vez que ocorreram os fatos geradores do IRRF, do IRPJ e da CSLL, sendo estes diversos*”.

Diante desse cenário, a recorrente defende que o v. acórdão ultrapassa os limites decisórios para alterar o próprio fato impositivo apontado pela autoridade lançadora. Assim, o v. acórdão alega que o pagamento por si só é fato impositivo, o que sequer é materialidade apropriada para o Imposto de Renda e para a CSLL.

Sem razão a recorrente. O fundamento dos lançamentos indicados no TVF é a existência de pagamentos sem causa, decorrentes de contratações fictas, portanto, com multa qualificada, a ensejar a majoração do IRRF por vício de causa e glosa das despesas para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

O termo *liberalidade do pagador* vincula-se à ausência de comprovação da causa por ele demonstrada. Não há nenhum contexto indicativo de que a administração tributária está tratando de doação ou afins, a atrair hipótese de incidência do ITCMD. Trata-se de preciosismo retórico para tentar desconfigurar as autuações, sem nenhuma pertinência com o contexto fático indicado neste voto.

Ademais, não se vislumbra qualquer inovação da DRJ no fundamento dos lançamentos, que foi tratado no acórdão de forma idêntica ao TVF, qual seja, os pagamentos sem causa, lastreados em contratos fictícios.

Portanto, tal questionamento deve ser igualmente afastado.

DA MULTA QUALIFICADA

A confecção dos contratos de prestação de serviços e a realização de pagamentos sem a correspondente contrapartida foi identificada como *sonegação e fraude, em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.*

A administração tributária esclarece que a conduta do sujeito passivo foi dolosa pois visou reduzir ou suprimir tributo, enquadrada em uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64. O TVF registra que, *no curso da presente fiscalização restaram inequivocamente demonstrados que o fiscalizado tentou dar forma de normalidade a recursos disponibilizados para empresas, sem a efetiva prestação de serviços.*

Por sua vez, a recorrente combate tal conclusão, pois entende que *não são trazidos aos autos elementos concretos para comprovar o intuito do Recorrente de lesar o erário, mas tão somente presunções da inidoneidade dos pagamentos, sem qualquer indício que justifique isso, desconsiderando completamente a documentação apresentada à fiscalização e a liberdade de contratação oriunda do direito privado, tanto na forma quanto no conteúdo.*

Ademais, alega que não foi demonstrado o dolo, invocando em seu favor a inteligência da súmula CARF nº 14, segundo a qual “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”.

Entendo que o dolo está devidamente demonstrado, pois os contratos de prestação de serviços são comprovadamente artificiais, materialmente inexistentes, razão pela qual os pagamentos realizados às empresas GGS EMPAR e CONSPLAN não tiveram razão de existir.

Não se aplica a inteligência da súmula CARF nº 14, uma vez que a contribuinte teve a iniciativa pessoal de instrumentalizar não apenas os pagamentos, mas emitiu uma série de documentos fiscais e promoveu anotações contábeis para dar ar de licitude aos pagamentos, forjando uma contratação ficta.

A parte tomou a iniciativa de tentar tornar lícito um pagamento por uma contratação ficta. O TVF aponta essa conduta de forma objetiva, quando registra que *restaram inequivocamente demonstrados que o fiscalizado tentou dar forma de normalidade a recursos disponibilizados para empresas, sem a efetiva prestação de serviços.*

Vê-se dos autos a efetiva demonstração de que os pagamentos realizados a terceiros, em volumes significativos, eram parametrizados em contratações fictícias, firmadas sob o pálio de pretensa regularidade, mas que não deixaram rastros de efetiva prestação de serviço. Serviam, assim, a uma pretensão de natureza não econômica, não jurídica, não operacional, levando os interessados a instrumentalizarem atos e documentos para justificar algo irreal, inexistente, revelando o dolo em promover a realização de atos inadmitidos como lícitos pelo ordenamento jurídico.

Importa ressaltar que, adicionalmente às razões até apontadas, foram apresentados no TVF argumentos adicionais de possível vinculação da contribuinte com a prática de atos ilícitos investigados na Operação Macchiato (11ª fase da Operação Descarte). Além disso, apontou-se que os Sistemas da Receita Federal registram que empresa GGS EMPAR possui como sócio Georges Sadala Rihan, o qual é apontado pela Operação Lava Jato como um dos operadores financeiros do esquema do ex-governador Sérgio Cabral, no Rio de Janeiro. Em 2017 chegou a ser preso pela Operação C'est fini (É o fim, em francês). Em dezembro de 2017 o Ministério Público Federal no Rio de Janeiro apresentou uma petição à Justiça Federal pedindo a investigação de Georges Sadala.

A parte controverte em seu recurso que essa informação não está documentada nos autos, portanto, não seria possível manter a qualificação da multa baseado unicamente nela.

Entendo que tais informações não são decisivas para manter ou afastar a qualificação da multa, pois a artificialidade das operações está devidamente demonstrada. Ainda que a recorrente tenha razão em argumentar que os documentos da Operação Macchiato não foram anexados aos autos, os motivos apresentados no TVF para demonstrar a ilicitude dos pagamentos decorrem da falta de contratação com as empresas GGS EMPAR e CONSPLAN.

Observa-se que as empresas contratadas pela contribuinte se valeram dos contratos fictícios – e isso já foi demonstrado nesse voto – para simular prestação de serviços inexistentes e irreais, para viabilizar repasses irregulares de valores sem causa comprovada, sem justificativa plausível, sem demonstração mínima da realização dos serviços prestados.

Não se relativiza a legalidade; não se valida comportamentos antijurídicos; não se admite que a fraude, a simulação ou o conluio, parametrizadas pela intenção dolosa de ocultar a real intenção de realizar negócios injustificáveis e irreais, autorizem pagamentos sem causa ou operações não comprovadas; não se coaduna com legalidade a intenção de ocultação, o vilipêndio à realidade e o obscurantismo de propósitos lícitos.

Percebe-se a clara atitude dolosa dos envolvidos em realizar CONLUIO, conforme indicado no art. 73 da Lei nº 4502/64, por meio do qual foi realizado ajuste entre pessoas visando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais – consubstanciadas em SONEGAÇÃO (art. 71 da mesma lei) quanto aos pagamentos sem causa – e mesmo das reais condições pessoais de contribuinte e seus supostos contratados, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente – tanto em relação ao IRRF que deveria ser retido e não foi, quando em relação às glosas realizadas em procedimento diverso, conexo ao presente caso.

O CONLUIO se caracteriza, ainda, em relação à fraude perpetrada na instrumentalização de instrumentos fiscais e jurídicos para dar ar de licitude a comportamento antijurídico, consubstanciado em pagamentos sem causa destinados a terceiros, aplicando-se o art. 72 da citada lei, uma vez que se verifica ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do

imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. No caso, evitou-se o pagamento de IRRF e reduziu-se a base de cálculo da apuração do líquido no exercício, em tudo prejudicando o regular cumprimento da lei.

Penso restar demonstrada a atitude intencional de simular atos jurídicos inexistentes, formalizados em contratos e notas fiscais genéricas, sem qualquer comprovação fenomênica da efetiva prestação de serviços. Se fossem reais, deixariam vastíssimos rastros, pois se trata de operações complexas, onde deveriam existir relatórios pormenorizados, densos pareceres técnicos, intensa troca de comunicações, atas de reuniões, além de uma série gigantesca de conteúdo probatório que, em “situações normais de temperatura e pressão”, no mundo dos fatos verdadeiros, não simulados, deixariam arcabouço probatório útil a que se chegasse a conclusões diversas das atuais.

Ideias que não correspondem aos fatos são inservíveis à demonstração da realidade! A verdade material invocada pela parte recorrente depõem contra ela mesma, de forma que esta Relatoria está convencida da adequada qualificação da multa de ofício.

Portanto, penso que o dolo está evidenciado, em razão da tentativa de modificar a realidade e tornar lícito algo que sequer tinha existência real. A multa qualificada deve, portanto, ser mantida.

Não obstante, em razão do advento da Lei nº 14.689/23, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado para estabelecer novo limite ao percentual da multa de ofício qualificada, que passa a ser de 100%, quando não há comprovada reincidência, em substituição ao percentual de 150% que foi objeto do lançamento, a saber:

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;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Ante o princípio da retroatividade benigna, previsto artigo 106, II, “c”, do CTN, a nova legislação deve ser aplicada ao caso dos autos, pois comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Assim, mantenho a multa de ofício qualificada, reduzida ao percentual de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/23.

DA DECADÊNCIA

Afasta-se a alegação de decadência em razão da existência de fraude e sonegação, conforme indicado no item anterior, que manteve a qualificação da multa, devendo-se aplicar a regra geral do art. 173, I, do CTN, mercê da exceção prevista na parte final do § 4º do art. 150, que excepciona os casos em que for *comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*.

Tal regra vale para todos os lançamentos objeto deste processo, porém, adicionalmente, em relação ao IRRF, deve-se aplicar também a súmula CARF nº 114, por ser de aplicação obrigatória:

SÚMULA CARF Nº 114

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

Assim, afasta-se a decadência dos lançamentos.

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, aplicando a retroatividade benigna, nos termos da Lei nº 14.689/23.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, aplicando a retroatividade benigna, nos termos da Lei nº 14.689/23.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Souza – Presidente Redator

DECLARAÇÃO DE VOTO

Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.