



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721445/2020-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1102-001.345 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2024
Recorrente BCV - BANCO DE CRÉDITO E VAREJO S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Souza – Presidente substituto

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente 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

01. Trata-se de Recurso Voluntário manejado em face do acórdão da DRJ que julgou procedentes os lançamentos de IRRF, IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2015, decorrentes de pagamentos sem causa e despesas não comprovadas por serviços supostamente prestados por terceiros.

02. A administração tributária traz no TVF (fls. 727/747) o seguinte relato:

4.1. INFRAÇÃO**DESPESAS NÃO COMPROVADAS - SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS**

No dia 04/11/2020 a DEINF (Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Instituições Financeiras) recebeu uma cópia da Informação Fiscal referente à Operação Macchiato (11ª fase da Operação Descarte), que identificou operações suspeitas envolvendo o Banco de Crédito e Varejo S.A, CNPJ 50.585.090/0001-06.

A Informação Fiscal trouxe uma longa lista de supostas prestadoras de serviços que foram intimadas a comprovar supostas operações com o Banco BMG, CNPJ 61.186.680/0001-74 (e outras empresas do grupo), nos anos de 2014 e 2015, e não lograram êxito em comprová-las. De acordo com o documento, tendo em vista que o BCV foi adquirido pelo grupo BMG em 2011 e é dirigido pelos mesmos diretores do Banco BMG, havia indícios de que as operações envolvendo as empresas GGS EMPAR Empreendimentos e Participações Ltda, CNPJ 13.115.816/0001-02 e CONSPLAN Consultoria Serviços Planejamento Ltda, CNPJ 64.037.179/0001-34, fossem fictícias.

Este Termo de Verificação Fiscal trata da análise dos efeitos, na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, da existência de despesas não comprovadas com serviços prestados por terceiros no ano calendário de 2015, motivando a lavratura dos Autos de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), referente ao ano calendário 2015.

4.1.1 - GGS EMPAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA

Através da intimação 19/2020, o BCV foi intimado a apresentar o contrato, com todos os seus aditivos e anexos, celebrado em 2015, com a empresa GGS Empar Empreendimentos e Participações Ltda, CNPJ 13.115.816/0001-02, no valor de R\$ 4.284.785,00. Também foi intimado a apresentar cópias das notas fiscais emitidas, acompanhadas dos demonstrativos dos valores pagos.

Em sua resposta, o BCV informou que não encontrou o contrato de prestação de serviços firmado com a GGS Empar:

1. Segue anexo, notas fiscais dos serviços contratados da Empresa GGS Empar Empreend. E Participações LTDA, CNPJ 13.115.816/0001-02 no valor total de R\$ 4.284.785,00. Não encontramos em nossos controles o contrato de prestação de serviços.

Através da Intimação 24/2020 o Banco foi reintimado a apresentar o mesmo contrato e confirmou a informação de que o documento não foi localizado:

- 2.2. Conforme respondido no termo de intimação 19/2020, não identificamos em nossos controles cópia do contrato de prestação de serviços e quaisquer aditivos;

Foram apresentadas as seguintes notas fiscais, que são compatíveis com os valores declarados na DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte):

Notas Fiscais GGS EMPAR Empreendimentos e Participações Ltda CNPJ: 13.115.816/0001-02				DIRF	
Data	Nº Nota	Descrição	Valor Nota	Competência	Rend. Tributável
01/07/2015	98	Intermediação de Negócios	396.460,00	Julho	1.071.960,00
13/07/2015	99	Intermediação de Negócios	675.600,00		
11/08/2015	100	Intermediação de Negócios	339.550,00	Agosto	339.550,00
03/09/2015	101	Intermediação de Negócios	257.225,00	Setembro	257.225,00
28/10/2015	103	Intermediação de Negócios	975.550,00	Outubro	975.550,00
16/11/2015	104	Intermediação de Negócios	991.850,00	Novembro	991.850,00
09/12/2015	105	Intermediação de Negócios	648.650,00	Dezembro	648.650,00
			4.284.885,00		4.284.785,00

A descrição do serviço é genericamente apresentada como “Intermediação de Negócios”. Não foram apresentados relatórios de gestão ou de assessoria que indicassem a efetiva prestação do serviço. O BCV apresentou apenas uma planilha – sem especificar sua origem – para demonstrar a composição dos valores pagos à empresa GGS Empar. Abaixo, um dos itens da planilha:

GGS- EMPAR**CONTROLE DE COMISSÕES ANEXO AO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS****INDICAÇÃO DE CLIENTE PARA OPERAÇÕES ESTRUTURADAS**

Data	Vr. Oper.	Contr. N°	sobra	% comissão	Valor comissão	Vr. Pago	Data Pagto	Diferença
abr-15	5.000.000,00	1311	150.883,89	25%	37.715,97			
abr-15	3.500.000,00	1338	105.603,90	25%	26.400,97			
abr-15	12.000.000,00	1320	380.254,38	25%	95.063,59			
abr-15	10.000.000,00	1324	619.063,55	25%	153.477,38			
mai-15	2.091.879,63	1344	49.895,88	25%	12.473,92			
mai-15	1.750.000,00	1355	57.672,70	25%	14.418,17			
	34.341.879,63				339.550,00	339.550,00	12/08/2015	0,00

E esclareceu o tipo de serviço que teria sido prestado:

1.3 – Os serviços prestados foram de intermediação de negócios (aproximação de negócios) pela indicação de clientes para operações estruturadas, conforme descrição das notas fiscais e relatórios referidos no item 1.2

Entendemos que sem a apresentação do contrato firmado com a empresa GGS Empar e sem a apresentação de documentação consistente que comprove a efetiva prestação do serviço, não há como aceitar a dedutibilidade da despesa de R\$ 4.284.785,00.

De acordo com os Sistemas da Receita Federal, a empresa GGS Empar possui como sócios Georges Sadala Rihan, CPF 942.717.807-82 (99,99%) e a empresa GGS Investimentos e Participações Ltda, CNPJ 20.415.572/0001-49 (0,01%), que também pertence a Georges Sadala.

Sadala 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. Nesse documento, que é público e pode ser consultado no site do MPF-RJ1, foram utilizadas informações produzidas pela Receita Federal sobre diversas empresas de Sadala, entre elas a GGS Empar.

O documento informa, por exemplo, que até 2015 a empresa não possuía funcionários e que, nesse ano, pagou salários, na média, a 2,42 funcionários:

No entanto, não há informações sobre os serviços que teriam sido prestados pela GGS, mormente diante da ausência de funcionários até o ano de 2015 e a partir de então, em número insignificante em comparação com os valores recebidos:

4.5.4. Empregados		
ANO CALENDÁRIO	QUANT. MÉDIA DE TRABALHADORES	BASE DE CÁLCULO ANUAL (R\$)
2010	-	-
2011	-	-
2012	-	-
2013	-	-
2014	-	-
2015	2,42	55.786,45
2016	2,58	65.015,54
2017	3	16.449,00

A Receita Bruta da empresa, em 2015, totalizou 4.998.985,00, tendo recebido R\$ 714.200,00 no primeiro semestre e R\$ 4.284.785,00 no segundo semestre, este segundo valor pago pelo BCV.

A investigação do MPF também revelou que a GGS Empar foi utilizada para compra de materiais de construção, reforma, móveis, itens decorativos e sete carros de luxo entre os anos de 2012 a 2014. E conclui:

Ocorre que, somando-se os lucros distribuídos com os empréstimos concedidos informalmente a **GEORGES SADALA** e comparando-se com os valores recebidos nos anos de 2014 e 2016, verifica-se que restaram poucos recursos para suportar os custos operacionais da empresa, sem contar com a aquisição dos itens de luxo citados acima. Além disso, em 2015, as aplicações financeiras superaram a receita bruta, o que demonstra a inconsistência dos dados apresentados pelo investigado.

Assim, pelas informações apresentadas, consideramos que o BCV realizou, ao contratar a empresa GGS Empar, em 2015, transação com empresa sem capacidade operacional para prestar os serviços pelos quais foi remunerada. Além do mais, não há sequer contrato firmado entre o Banco e a empresa que sustente o pagamento realizado.

Portanto, não houve comprovação documental de que os serviços pelos quais a empresa GGS Empar foi remunerada foram efetivamente prestados. O

pagamento poderia, em tese, ter qualquer outra motivação. Inclusive, mera liberalidade da empresa pagadora.

4.1.2 - CONSPLAN – CONSULTORIA, SERVIÇOS, PLANEJAMENTO LTDA

Através da Intimação 24/2020 o BCV foi intimado a apresentar cópia do contrato firmado em 2015 com a CONSPLAN – Consultoria, Serviços, Planejamento Ltda, CNPJ 64.037.179.0001-34, no valor de R\$ 5.002.425,00. Também foi intimado a apresentar cópia das notas fiscais emitidas, acompanhadas dos demonstrativos dos valores pagos.

Em sua resposta, apresentou cópia das notas fiscais, que são compatíveis com os valores declarados na DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte):

Notas Fiscais CONSPLAN - Consultoria, Serviços, Planejamento Ltda CNPJ: 64.037.179/0001-34				DIRF	
Data	Nº Nota	Descrição	Valor Nota	Competência	Rend. Tributável
02/09/2015	375	Intermediação de Negócios	698.640,00	setembro	1.394.900,00
02/09/2015	376	Intermediação de Negócios	465.760,00		
29/09/2015	377	Intermediação de Negócios	230.500,00		
01/10/2015	378	Intermediação de Negócios	949.075,00	Outubro	1.194.775,00
22/10/2015	379	Intermediação Financeiras	245.700,00		
03/11/2015	380	Intermediação de Negócios	940.100,00	Novembro	1.351.250,00
23/11/2015	381	Intermediação de Negócios	264.650,00		
27/11/2015	382	Intermediação de Negócios	146.500,00		
01/12/2015	383	Intermediação de Negócios	1.061.500,00	Dezembro	1.061.500,00
			5.002.425,00		5.002.425,00

O Banco também apresentou cópia do Contrato de Prestação de Serviços e Outras Avenças, firmado com a Consplan em 25/05/2015. A cláusula primeira detalha as obrigações da empresa contratada:

CLÁUSULA PRIMEIRA - CONDIÇÕES GERAIS

1.1. O presente contrato tem como objeto a prestação de serviços, pela **CONTRATADA**, sem caráter de exclusividade, de indicação de clientes ao **CONTRATANTE**, pessoas jurídicas e/ou físicas, potenciais tomadores de empréstimos e/ou aplicadores de recursos junto ao **CONTRATANTE**, podendo a **CONTRATADA** indicar clientes em todo território nacional, sendo certo que caberá tão somente ao **CONTRATANTE** analisar as indicações da **CONTRATADA**, podendo ou não firmar operações. Na hipótese de o **CONTRATANTE** não firmar contrato em razão da indicação da **CONTRATADA**, nenhuma remuneração será devida a esta.

1.2. A **CONTRATADA** declara que possui infraestrutura suficiente para atendimento do objeto desta contratação.

O contrato, no entanto, não estipulou o percentual de remuneração da contratada, definindo apenas que a remuneração será “previamente ajustada”.

CLÁUSULA TERCEIRA – PREÇO E FORMA DE PAGAMENTO

3.1. Pelos SERVIÇOS contratados, as partes ajustam que a remuneração em relação a cada operação indicada pela **CONTRATADA** e, desde que aceita pelo **CONTRATANTE**, será previamente ajustada, sendo certo que o pagamento efetuado pelo **CONTRATANTE** configurará plena quitação da **CONTRATADA** da quantia devida pelo **CONTRATANTE**, declarando a **CONTRATADA** como paga e plenamente satisfeita.

Foi solicitado ao BCV que apresentasse **descrição detalhada do serviço** prestado pela Consplan, como forma de comprovar sua efetiva realização. O Banco, no entanto, não logrou êxito em apresentar tal detalhamento:

1.4 Apresentar descrição detalhada dos serviços prestados

1.4. Em razão da busca e apreensão ocorrida no dia 29/10/2020 (desdobramento da Operação Descarte), no escritório do Banco BCV, iniciamos procedimento interno de averiguação e, até o presente momento, não foi possível concluir o levantamento das informações solicitadas.

Também foi solicitado ao BCV que apresentasse documentação diversa, como relatórios e planilhas, que comprovasse a efetiva realização do serviço pela empresa Consplan. A resposta foi idêntica à anterior:

1.5 Apresentar documentos que comprovem a efetiva prestação dos serviços, mediante a apresentação, dentre outros, de cópias de relatórios técnicos, estudos, memoriais, planilhas, pareceres, atas de reuniões, relatórios e comprovantes de viagens relacionados com os serviços prestados e demais documentos que se prestem a comprovar a efetiva prestação dos serviços

1.5. Em razão da busca e apreensão ocorrida no dia 29/10/2020 (desdobramento da Operação Descarte), no escritório do Banco BCV, iniciamos procedimento interno de averiguação e, até o presente momento, não foi possível concluir o levantamento das informações solicitadas.

Em que pesem as transações aparentemente cumprirem os aspectos formais, uma vez que o BCV apresentou o contrato com a empresa Consplan, as notas fiscais e os comprovantes de transferência bancária, não houve a comprovação da efetiva prestação do serviço. O Banco não conseguiu sequer apresentar uma descrição do serviço realizado e não apresentou nenhum documento que pudesse demonstrar que a Consplan realmente realizou o serviço pelo qual foi remunerada.

Apesar de, no item 1.2 do Contrato de Prestação de Serviços, a Consplan assegurar que possuía infraestrutura suficiente para atendimento do objeto da contratação, a Informação Fiscal referente à Operação Macchiato revelou que até o mês de março de 2016 a empresa contratada não tinha nenhum empregado, constando apenas na base da GFIP 2 (dois) sócios da empresa (José

Augusto Vieira de Abreu e Maria Emília Vieira de Abreu) como contribuintes individuais.

Assim, pelas informações apresentadas, consideramos que o BCV realizou, ao contratar a empresa Consplan, em 2015, transação com empresa sem capacidade operacional para prestar os serviços pelos quais foi remunerada. O Banco não conseguiu, sequer, descrever em detalhes o serviço realizado pela empresa contratada.

O BCV não trouxe quaisquer elementos que, de fato, pudessem comprovar a efetiva prestação dos serviços pela Consplan. O pagamento poderia, em tese, ter qualquer outra motivação. Inclusive, mera liberalidade da empresa pagadora.

03. Após regular impugnação, a DRJ manteve os lançamentos, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

DECADENCIA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 135. APLICAÇÃO. De acordo com a Súmula CARF nº 135, a antecipação do recolhimento do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas mensais, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadal prevista no art. 150, §4º do CTN.

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: 2015

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 decadal 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: 2015

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.

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

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

a) Decadência para exigência do IRRF e das antecipações do IRPJ e CSLL, sob o argumento de que os pagamentos foram efetuados ao longo de 2015, *de forma que a antecipação dos pagamentos também acarretou a antecipação do prazo decadencial para lançamento de eventual diferença, uma vez que o Fisco já tinha condições de homologar referidos pagamentos.* Defende a não aplicação do art. 173, I, do CTN, ante a alegada inexistência dolo.

b) Ausência de comprovação dos fatos geradores, sob o color de que os documentos apresentados são suficientes à comprovação dos serviços prestados e que as informações fiscais recebidas pela DEINF relativas à Operação Macchiato não foram juntadas aos autos. Ademais, controverte o fato de que *não houve qualquer menção ao Recorrente e nem mesmo aos prestadores de serviço objeto da presente autuação na referida delação. Com a devida vênia, a Administração Tributária se utilizou de uma mera menção ao GRUPO BMG em uma investigação para então desconsiderar, sem qualquer prova ou respaldo, as operações realizadas por suas instituições.*

c) Justifica as contratações com as empresas em razão da necessidade de contratar serviços prestados para a atividade de correspondentes bancários e intermediários, justificando não ter apresentado um dos contratos em razão da busca e apreensão que a impedia de fazê-lo e, em

relação ao segundo contrato, a ausência de percentual de remuneração seria fruto da dinâmica dos negócios firmados à época.

d) Argumenta que os documentos fiscais apresentados à fiscalização não foram considerados inidôneos, devendo serem levados em consideração para comprovar as operações, inclusive, os controles internos da empresa.

e) Rechaça a vinculação com potencial pagamento de propina a terceiros, porquanto os documentos das operações policiais não foram juntados aos autos;

f) Controverte a falta de tempo hábil para apresentar alguns documentos, além de que a ausência de funcionários nos quadros das empresas contratadas não é suficiente a pressupor a ilicitude na contratação dos serviços, necessária para aproximar clientes.

g) Cobrança em duplicidade de tributos, ante a alegada impossibilidade de cobrança do IRRF junto à glosa de despesas que impactou na apuração do IRPJ e CSLL. Nesse ponto, controverte o fato da DRJ ter afastado o argumento de que não houve *liberalidade* nos pagamentos realizados para manter a cobrança dos tributos, porém, teria havido inovação nos fundamentos.

h) Impossibilidade de tributação de receitas e de pagamentos, sob o argumento de que *não pode prevalecer a glosa das despesas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL*, destacando que a glosa das despesas acarreta a equívoca tributação de receitas, as quais não são fatos geradores dos tributos em comento.

i) Impossibilidade de cobrança do IRRF sobre pagamentos, por considerar que a renda é de titularidade dos terceiros destinatários, não podendo ser exigida da fonte pagadora nem se utilizar da tributação como forma de penalidade.

j) Inocorrência de fraude, simulação ou conluio que justifique a qualificação da multa. Aduz que *não foram trazidos aos autos elementos concretos para comprovar o intuito do Recorrente de lesar o erário, mas tão somente presunções da inidoneidade dos pagamentos*, razão pela qual requesta aplicação da súmula CARF 14.

05. É o relatório.

Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

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

07. 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.

08. 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.

09. 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

10. 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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.

14. 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.

15. 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.

16. 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 n.º 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 n.º 8.383, de 1991.*

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. 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.

22. 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 n.º 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 n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

23. 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.

24. 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.

25. 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

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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

30. 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.

31. 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

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.

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 n.º 9101-003.341, de 17/01/2018

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 autuada atua como responsável pela retenção do imposto devido, enquanto que no lançamento do IRPJ e CSLL ela é a própria contribuinte do tributo.

32. Importa trazer à colação manifestação do i. Conselheiro Efigênio Freitas Junior, ao manifestar posicionamento com o qual esta Relatoria concorda, registrando no Acórdão n.º 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.

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

34. 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.

35. 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.

36. 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”*.

37. 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*.

38. 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.

39. 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.

40. 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.

41. Portanto, tal questionamento deve ser igualmente afastado.

DA MULTA QUALIFICADA

42. 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.

43. 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 n.º 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.*

44. 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.*

45. Ademais, alega que não foi demonstrado o dolo, invocando em seu favor a inteligência da súmula CARF n.º 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”.

46. 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.

47. Não se aplica a inteligência da súmula CARF n.º 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.

48. 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.*

49. 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.

50. 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.

51. 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.

52. 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.

53. 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.

54. 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.

55. 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.

56. 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.

57. 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.

58. 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.

59. 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.

60. Não obstante, em razão do advento da Lei n.º 14.689/23, o artigo 44 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 14.689, de 2023)

61. 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.

62. Assim, mantenho a multa de ofício qualificada, reduzida ao percentual de 100%, nos termos da Lei n.º 14.689/23.

DA DECADÊNCIA

63. 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*.

64. Tal regra vale para todos os lançamentos objeto deste processo, porém, adicionalmente, em relação ao IRRF, deve-se aplicar também a súmula CARF n.º 114, por ser de aplicação obrigatória:

SÚMULA CARF N.º 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.

65. Assim, afasta-se a decadência dos lançamentos.

DISPOSITIVO

66. 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 n.º 14.689/23.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro André Severo Chaves.

Em que pese a brilhante e exaustiva análise realizada pelo Ilustre Conselheiro Relator, apresento esta declaração de voto com o intuito apenas de expor as razões pela quais divergi do relator quanto à exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), no qual votei pelo cancelamento da infração.

Inicialmente, destaca-se que o IRRF sobre *pagamentos sem causa* é um tributo bastante polêmico, e de aplicabilidade controversa no CARF, razão pela qual é costumeiramente objeto de incessantes e ricos debates.

O preceito legal do IRRF encontra-se disposto no artigo 61 da Lei n.º 8.981/95², que define as hipóteses de incidência do imposto, regulamentado também pelos artigos 730 e 731 do Decreto n.º 9.580/2018 (RIR/18).

² 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.

Extrai-se dos dispositivos mencionados, que o imposto de renda retido na fonte possui duas hipóteses para a sua exigência, quais sejam: (i) pagamentos a beneficiários não identificados (*caput*) e (ii) pagamentos, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não tiver comprovação (com previsão no §1º).

O *caput* e os §§ 2º e 3º do dispositivo legal mencionado estabelecem que, se o fato jurídico tributário descrito na norma ocorrer, o imposto de renda deve ser retido pela fonte pagadora à alíquota de 35%, sendo esta a responsável tributária, na data do pagamento. Além disso, o rendimento em questão é considerado líquido, exigindo a lei o reajustamento do respectivo rendimento bruto.

Trata-se, portanto, de uma norma que instaura a exigência de imposto sobre a renda de forma definitiva e exclusivamente na fonte, sem a possibilidade de créditos e compensações.

Ao realizar uma interpretação teleológica do referido dispositivo, pode-se dizer que o IRRF procura instituir uma obrigação de pagamento de imposto sobre a renda que possivelmente seria devido pelo beneficiário, mas que, no contexto dessa norma, passa a ser devido pelo responsável tributário de forma definitiva sobre pagamentos realizados por ele para evitar a evasão fiscal que se perpetraria, não fosse a incidência dessa norma.

No que se refere à hipótese prevista no *caput*, quando o contribuinte não é capaz de identificar os beneficiários, tem-se que a sua aplicabilidade não reside maiores controvérsias. Isso porque, sem a identificação do beneficiário, não há como as autoridades fiscais rastrear os pagamentos de forma a apurar se houve ou não omissão de receitas. Nesse caso, a exigência do IRRF decorre da aplicação direta e evidente da norma, haja vista a impossibilidade de se apontar e tributar o verdadeiro titular dos rendimentos. Portanto, nada mais coerente do que se tributar a fonte pagadora.

O ponto controverso reside na hipótese de incidência do §1º, no que se refere aos “*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*”, e que foi o fundamento da presente autuação.

Nesses casos, um dos primeiros pontos a serem observados é a causa ou a efetiva ocorrência da operação. Com relação a isso, cumpre destacar que a comprovação da causa não possui as mesmas exigências da comprovação da necessidade das despesas para fins de dedução do imposto de renda (art. 311, do RIR/2018).

Embora a subjetividade permeie no termo “causa”, o que pode gerar margens interpretativas para o que é causa, e quais documentos são necessários para comprová-la, entende-se que o que deve prevalecer é se o pagamento teve alguma motivação, e se a operação de fato ocorreu.

§ 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.

Já nos casos em que não houver a comprovação da causa, mas que o beneficiário estiver devidamente identificado, entendo que a incidência do IRRF deve ser avaliada em cada caso concreto, a fim de se verificar se de fato o tributo está cumprindo a sua finalidade, qual seja, tributar a renda.

Em que pese entender que o §1º, do art. 61, da Lei nº 8.981/95, se trate de hipótese de incidência autônoma do IRRF, independentemente da identificação do beneficiário, não se pode perder de vista que este tributo visa tributar de forma exclusiva a renda de quem está recebendo o pagamento pelo substituto tributário.

A retenção exclusiva na fonte é um instrumento exigência tributária bastante gravoso, mas que se justifica pelo de que a sua exigência representa a última oportunidade de assegurar o crédito tributário, seja pela ausência de identificação dos beneficiários, seja por outros motivos, como a utilização de empresas de fachadas.

Desse modo, penso que nos casos em que o beneficiário estiver devidamente identificado, e que a empresa responsável pelo pagamento cumpriu com as devidas obrigações fiscais (não apenas contábeis), com a emissão de notas fiscais e regular retenção na fonte sobre os pagamentos, cabe às autoridades fiscais, como dever de motivação da própria exigência tributária do IRRF, verificar se os beneficiários dos pagamentos ofereceram os rendimentos à tributação.

Neste ponto, corroboro com o entendimento proferido pela relatora da Resolução nº 1201-000.652, ao argumentar que *“à fiscalização cabe a tarefa de realizar diligência em face das empresas identificadas como beneficiárias para exigir que as mesmas demonstrem se os valores recebidos foram devidamente contabilizados em sua escrituração fiscal, e o IRPJ e a CSLL devidamente recolhidos, bem como se não há procedimento fiscal em curso para exigir os mesmos valores (AIIM de omissão de receitas em face das beneficiárias)”*.

Isso porque, como já dito alhures, o objetivo do IRRF é tributar a renda do beneficiário por meio do substituto, não sendo concebível tributar nas duas “pontas”, sob pena de configuração de “bis in idem”.

Ademais, em que pese discordar da posição de quem defende que o IRRF sobre pagamentos sem causa tem natureza de sanção, entendo que a sua utilização de forma indiscriminada, sem a mínima verificação pelas autoridades fiscais se os rendimentos foram tributados, pode deixar traços de que foi utilizado como sanção de ato ilícito, o que é vedado pelo art. 3º, do CTN.

Pois bem.

No caso concreto, concordo integralmente com o entendimento do relator quanto ao ponto de que a recorrente não comprou a efetiva causa das operações, cuja análise foi bem criteriosa.

O meu ponto de divergência reside no fato de que os pagamentos realizados pela recorrente fora feitos mediante a identificação dos beneficiários, com a emissão de notas fiscais, com a antecipação de IRRF na alíquota de 1,5%, conforme Notas Fiscais (e-Fls. 454 e ss) e, ainda, mediante informação em DIRF.

Tanto é que, conforme Termo de Intimação Fiscal n.º 19/2020 (e-Fls. 406 e ss), a própria fiscalização utilizou-se das informações da DIRF do ano de 2015 para solicitar esclarecimentos acerca dos pagamentos realizados, à vista do trecho a seguir:

“1) Consulta à DIRF do ano de 2015 informa que o BCV Banco de Crédito e Varejo pagou R\$ 4.284.785,00 à empresa GGS Empar Empreend. e Participações Ltda, CNPJ 13.115.816/0001-02. Apresentar os contratos de prestação de serviços, com todos os seus aditivos e anexos, e cópias de todas as notas fiscais acompanhadas do demonstrativo do valor pago, referentes aos serviços prestados no referido ano.” (grifo nosso)

Ou seja, no presente caso, por todas as obrigações fiscais realizadas, a recorrente deixou às autoridades fiscais cientes dos pagamentos efetuados, permitindo a identificação de identificação de omissão de receitas por malhas fiscais, e possibilitando a verificação se os rendimentos foram oferecidos à tributação.

Contudo, pelo que se extrai do Termo de Verificação Fiscal (e-Fl. 737), além de não constar no relatório se tais rendimentos foram oferecidos a tributação, a autoridade fiscal manifestou entendimento no sentido de que a eventual tributação do pagamento pelo beneficiário não afastaria a incidência do IRRF. É o que se verifica no trecho a seguir:

“O pagamento, como transferência bancária, efetivamente existiu, mas não há elementos de convencimento e comprovação suficientes, a sustentar que estes pagamentos tenham decorrido exclusivamente das prestações de serviços ora analisadas. Poderia, em tese, ter qualquer outra motivação, inclusive, mera liberalidade da empresa pagadora.

E neste esteio, como liberalidade do pagador sem a comprovação da causa, cabe a retenção exclusivamente na fonte do imposto de renda devido pelo pagamento - IRRF, sendo que a informação em DIRF com as correspondentes retenções no pagador, e **a eventual tributação como receita no recebedor não afastariam essa presente tributação exclusiva na fonte, pois que, pelo que se concluiu anteriormente, a motivação do desembolso não restou comprovada nos moldes alegados e assentados em Notas Fiscais e/ou contratos.**”

Todavia, como já destacado anteriormente, entendo não ser possível a incidência concomitante na fonte pagadora e no beneficiário, sob pena de caracterização de “bis in idem”. Ademais, com base na interpretação sistemática do ordenamento jurídico, entendo ser mais coerente prevalecer a tributação do imposto de renda pelo beneficiário, haja vista que é nele que se manifesta a capacidade contributiva.

Cumprе ressaltar que, independentemente da licitude ou não dos pagamentos, o que está sendo apreciado aqui é a tributação da renda dos pagamentos aos beneficiários. Como já argumentado, incidir o art. 61, da Lei n.º 8.981/95, mesmo nos casos de oferecimento à tributação dos rendimentos pelos beneficiários, vai de encontro a própria de definição de tributo, haja vista que revelaria uma natureza de penalidade.

Penso que as penalidades tributárias devem sim ser utilizadas, mas quando cabíveis, como é o caso da qualificação das multas de ofício nas exigências de IRPJ e CSLL sobre a glosa das despesas do presente caso, que foram devidamente lançadas e mantidas.

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, tão-somente para cancelar a exigência do IRRF sobre pagamentos sem causa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves