



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721036/2018-96
ACÓRDÃO	1401-007.627 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANISH EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

DESPESAS OPERACIONAIS. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO. EFETIVIDADE DO SERVIÇO CONTRATADO. EFETIVIDADE DA DESPESA REEMBOLSADA.

Não bastam aspectos formais para provar a prestação de serviços ou as despesas de terceiros reembolsadas, há que se cercar a operação de documentação hábil e idônea, contemporânea à sua realização, comprobatória de que o pagamento efetuado, ou a despesa contabilizada, era devida por serviços efetivamente prestados ou por reembolso de despesa efetivamente realizada por terceiros. Para serem considerados dedutíveis, não basta comprovar que foram contratadas, assumidas e pagas, as despesas devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora das receitas, e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividade das mesmas.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU SEM OPERAÇÃO COMPROVADA

Sujeita-se à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, o pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas quando não for comprovada a sua causa ou a operação a que se refere.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. CUMULADO COM EXIGÊNCIA DE IRPJ E CSLL EM RAZÃO DE GLOSA DE DESPESAS. POSSIBILIDADE.

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 no lançamento do IRPJ e CSLL ela é a própria contribuinte do tributo”.

LANÇAMENTO REFLEXO DE CSLL. MESMOS ELEMENTOS DE CONVICÇÃO.

Aplicam-se ao lançamento de CSLL, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

DECADÊNCIA. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. SUJEIÇÃO AO ART. 173, I, DO CTN. SÚMULA CARF 114.

Nas hipóteses de incidência de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou de pagamentos sem causa não se sustenta a aplicação do prazo decadencial do §4º do art. 150 do CTN, visto que a lei não atribuiu ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o IRRF devido, antes de qualquer procedimento de ofício, pelo contrário, atribuiu ao Fisco o dever de efetuar o lançamento de ofício, quando apurada qualquer daquelas hipóteses de incidência descritas na norma jurídica.

CONDUTA DOLOSA NÃO COMPROVADA. MULTA QUALIFICADA AFASTADA.

Não restou devidamente caracterizada conduta dolosa que pudesse ensejar a aplicação da multa qualificada. Os fundamentos do TVF levam mais à uma dificuldade no procedimento fiscalizatório do que à efetiva comprovação do dolo para fins de sonegar tributos.

JUROS À TAXA SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de decadência para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário tão somente para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n.º 11-64.976, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), que julgou improcedente a Impugnação apresentada contra o(s) Auto(s) de Infração lavrado(s) com o objetivo de constituir crédito tributário de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), referente(s) ao(s) ano(s)-calendário de 2013 e 2014, no valor histórico de R\$ 2.356.333,29.

O objeto da autuação refere-se à exigência de IRRF por supostos pagamentos sem causa à empresa Brasil Holding Assessoria e Intermediações EIRELI EPP ("Brasil Assessoria"), e de IRPJ e CSLL devido à glosa de despesas com a referida empresa, consideradas não comprovadas pela fiscalização, nos anos-calendário de 2013 e 2014.

Os lançamentos relativos a IRPJ e CSLL acarretaram apenas na redução de prejuízos fiscais.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 769/790), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega ter comprovação da causa e da efetiva prestação dos serviços pela Brasil Assessoria, que consistiram em consultoria para a implementação do projeto "Imigrantes II", relacionado à exploração de concessões públicas pelo Grupo EcoRodovias. Detalha que os serviços envolviam análises, reuniões e orientações junto a órgãos públicos (Ministério Público,

Prefeitura, Polícias) para viabilizar Termo de Ajustamento de Conduta, convênios e regularização fundiária, apresentando como prova a natureza dos serviços, o Contrato de Consultoria e seus aditivos (registrados em cartório), notas fiscais, comprovantes de pagamento, relatório jurídico de terceiros (Tavolaro Advogados) que mencionava reuniões, certidões municipais, despacho da EMAE e instrumentos de cessão de direitos possessórios;

- b) Que a fiscalização agiu de forma incoerente ao reconhecer a validade de pagamentos a outros prestadores (advogados) no âmbito do mesmo projeto "Imigrantes II", mas questionar apenas os pagamentos feitos à Brasil Assessoria;
- c) Que a realidade fática da exploração da Rodovia dos Imigrantes, inclusive na região de São Bernardo do Campo, pelo Grupo EcoRodovias, corrobora a necessidade e a efetividade dos serviços contratados;
- d) Que o lançamento de IRF referente aos pagamentos realizados em 2013 está decaído, com base no art. 150, §4º, do CTN, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo prazo quinquenal conta-se do fato gerador (data de cada pagamento), tendo havido ademais recolhimento parcial a justificar tal contagem;
- e) Que é inaplicável a cobrança de IRF à alíquota de 35% (art. 61 da Lei nº 8.981/95 e art. 674 do RIR/99), pois tanto o beneficiário (Brasil Assessoria) quanto a causa dos pagamentos (projeto "Imigrantes II") foram devidamente identificados e comprovados, e a eventual insuficiência documental impactaria apenas a dedutibilidade das despesas, não caracterizando pagamento "sem causa";
- f) Que a cobrança cumulativa de IRF com IRPJ e CSLL sobre os mesmos fatos configura bis in idem, vedado em matéria tributária;
- g) Que os lançamentos de IRPJ e CSLL são nulos por erro na apuração da base de cálculo, uma vez que a fiscalização partiu do resultado contábil ajustado apenas pelo RTT, ignorando o lucro real após as adições e exclusões legalmente previstas;
- h) Que as despesas com a Brasil Assessoria são necessárias, usuais e normais às atividades da empresa (art. 299 do RIR/99) e estão lastreadas por documentação suporte hábil e idônea, cuja boa-fé e veracidade são presumidas, cabendo à fiscalização o ônus de provar o contrário;
- i) Que não pode ser responsabilizada por eventuais irregularidades internas da Brasil Assessoria (como ausência de empregados ou qualificação técnica de

- sua titular, Sra. Maria Luiza Carvalho Câmara), pois a contratada estava ativa e regular perante os órgãos competentes, agindo a Requerente de boa-fé;
- j) Que a multa de ofício agravada (150%) deve ser reduzida para 75%, pois a fiscalização não comprovou o dolo, fraude ou "sonegação em conluio" (art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96), conforme Súmulas CARF nº 14 e 25;
- k) Por fim, alega que é indevida a incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício, pois esta não possui natureza de tributo (art. 3º do CTN) e o art. 61 da Lei nº 9.430/96 prevê juros apenas sobre tributos e contribuições.

Posteriormente, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), proferiu o Acórdão n.º 11-64.976 (fls. 863/886) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

DESPESAS OPERACIONAIS. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO. EFETIVIDADE DO SERVIÇO CONTRATADO. EFETIVIDADE DA DESPESA REEMBOLSADA.

Não bastam aspectos formais para provar a prestação de serviços ou as despesas de terceiros reembolsadas, há que se cercar a operação de documentação hábil e idônea, contemporânea à sua realização, comprobatória de que o pagamento efetuado, ou a despesa contabilizada, era devida por serviços efetivamente prestados ou por reembolso de despesa efetivamente realizada por terceiros. Para serem considerados dedutíveis, não basta comprovar que foram contratadas, assumidas e pagas, as despesas devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora das receitas, e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividade das mesmas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2014

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU SEM OPERAÇÃO COMPROVADA

Sujeita-se à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, o pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas quando não for comprovada a sua causa ou a operação a que se refere.

IRRF POR PAGAMENTO SEM CAUSA GLOSA DE DEDUÇÕES. CUMULAÇÃO. CABIMENTO.

O IRPJ e a CSLL incidente sobre a glosa de custos ou despesas indedutíveis ou não comprovados pode estar cumulado com o IRRF sobre o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, pois ambos incidem sobre materialidades distintas e previstas em lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014

LANÇAMENTO DE CSLL. MESMOS ELEMENTOS DE CONVICÇÃO.

Aplicam-se ao lançamento de CSLL, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

DECADÊNCIA. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. SUJEIÇÃO AO ART. 173, I, DO CTN.

Nas hipóteses de incidência de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou de pagamentos sem causa não se sustenta a aplicação do prazo decadencial do §4º do art. 150 do CTN, visto que a lei não atribuiu ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o IRRF devido, antes de qualquer procedimento de ofício, pelo contrário, atribuiu ao Fisco o dever de efetuar o lançamento de ofício, quando apurada qualquer daquelas hipóteses de incidência descritas na norma jurídica.

CONDUTA DOLOSA. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizada a conduta dolosa do sujeito passivo, aplica-se a multa qualificada prevista na legislação de regência.

JUROS À TAXA SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inicialmente, a DRJ apreciou a alegação de decadência do IRRF referente ao ano-calendário de 2013, afastando-a. Fundamentou que, em casos de pagamento sem causa, aplica-se o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, e não o do art. 150, §4º, do CTN, citando a Súmula CARF nº 114 (vinculante). Calculando o prazo a partir de 01/01/2014, concluiu que o lançamento, cientificado em 14/12/2018, foi tempestivo. Adicionalmente, mencionou que, mesmo se aplicável

o art. 150, §4º, a caracterização de dolo (discutida posteriormente) levaria à aplicação do art. 173, I, do CTN, conforme Súmula CARF nº 72 (vinculante).

No mérito, a DRJ entendeu que não foi comprovada a efetiva prestação dos serviços pela Brasil Assessoria (BH) que justificasse os pagamentos realizados pela contribuinte. Ressaltou que a mera apresentação de contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento não é suficiente, sendo necessária a demonstração fática da ocorrência dos serviços. Apesar das intimações fiscais para apresentação de documentos como relatórios, atas de reuniões, estudos, etc., que comprovassem a prestação dos serviços de consultoria, o contribuinte não apresentou material produzido pela BH. Os documentos juntados (Relatório Jurídico da Tavolaro, certidões, despacho EMAE, instrumentos de cessão) não evidenciavam qualquer participação da BH ou de sua titular, Sra. Maria Luiza, nos trabalhos do projeto "Imigrantes II".

A DRJ também considerou que a ausência de empregados na BH e a aparente falta de qualificação técnica de sua titular (Sra. Maria Luiza, com registro CBO anterior como garçom) corroboravam a conclusão de que os serviços não foram prestados e que a BH seria um artifício para redução indevida de tributos e remessa de recursos sem lastro. A alegação de boa-fé do contribuinte foi afastada pela falta de comprovação dos serviços e qualificação do prestador.

Quanto à concomitância da cobrança de IRRF com IRPJ e CSLL, a DRJ entendeu ser cabível, pois se tratam de incidências distintas: o IRRF pela ausência de causa do pagamento (responsabilidade da fonte pagadora) e o IRPJ/CSLL pela glosa de despesa indedutível (lucro declarado a menor pelo contribuinte). Citou precedentes do CARF e a Solução de Consulta Interna Cosit nº 11/2013.

Sobre o alegado erro na apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL de 2013, a DRJ reconheceu que a fiscalização partiu do prejuízo contábil e não do fiscal. No entanto, considerou que tal equívoco não alterou o resultado final da autuação para aquele ano, que consistiu apenas em redução do prejuízo fiscal apurado, sem constituição de crédito tributário, não gerando, portanto, prejuízo ao contribuinte. Pelo contrário, teria acarretado em uma redução menor que a devida.

A multa qualificada de 150% foi mantida, pois a DRJ entendeu que ficou demonstrada a intenção de cometer o ilícito tributário (remessa de recursos para a BH sem contraprestação de serviços e dedução indevida de despesas), caracterizando conluio com a representante legal da BH.

Por fim, a DRJ manteve a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, com base nos arts. 3º, 142, 161 e 155-A do CTN, no art. 61 da Lei nº 9.430/96 e na Súmula CARF nº 108 (vinculante). O pedido genérico de juntada posterior de documentos foi registrado como um direito não exercido até o momento.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 902/925), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário, contudo, evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Alega a impossibilidade de exigência de tributos a partir de mera presunção, argumentando que a fiscalização não apresentou provas concretas da irregularidade na contratação da Brasil Assessoria, mas apenas presumiu a ausência de causa para os pagamentos, invertendo o ônus da prova e violando o art. 113, §1º do CTN, o contraditório e a presunção de inocência. Para embasar este ponto, cita doutrina de Paulo de Barros Carvalho e precedentes do CARF que exigem prova robusta por parte do Fisco, não se admitindo a constituição de crédito tributário com base em ilações ou presunções simples;
- b) Que, em relação à decadência do IRF referente aos pagamentos de 2013, desenvolve o argumento de que, mesmo se fosse aplicado o art. 173, inciso I, do CTN (conforme defendido pela DRJ), o crédito ainda estaria extinto. Sustenta que, para a hipótese de IRF por pagamento sem causa, o "exercício" mencionado no art. 173, I, do CTN, para fins de início da contagem do prazo decadencial, deveria ser considerado como diário (correspondente à data de cada pagamento), e não anual, uma vez que o fato gerador do IRF ocorre instantaneamente no momento do pagamento (conforme art. 61, §2º, da Lei nº 8.981/95). Dessa forma, para o último pagamento ocorrido em 13.12.2013, o prazo decadencial de cinco anos teria se iniciado em 14.12.2013 e se encerrado em 14.12.2018, data da ciência do auto de infração, o que configuraria a decadência.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Cumprе ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, com exceção da análise relativa à manutenção da multa qualificada, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

Decadência

7. O sujeito passivo argumenta a decadência do lançamento de IRRF no que se refere aos pagamentos realizados no ano-calendário 2013, com base no disposto no art. 150, §4º do CTN.

8. Nas hipóteses legalmente previstas de pagamentos sem causa não se sustenta a aplicação do prazo decadencial do §4º do art. 150 do CTN, visto que a lei não atribuiu ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o IRRF devido antes de qualquer procedimento de ofício, pelo contrário, atribuiu ao Fisco o dever de efetuar o lançamento de ofício quando apurada qualquer daquelas hipóteses de incidência descritas no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

9. Na verdade, a apuração de pagamentos sem causa constitui-se em indício de irregularidade, alçado ao status de presunção legal, que permite concluir que, até prova em contrário, os pagamentos se encontram no campo de incidência do IRRF, configurando-se claramente como hipótese de incidência de tributo sujeitas a lançamento de ofício, e não a lançamento por homologação, sendo aplicável, pois, o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, tendo por termo inicial o

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

10. Nesse sentido está Súmula Carf nº 114, à qual foi conferido efeito vinculante para a administração tributária (e, por conseguinte, à Delegacia de Julgamento) pela Portaria ME nº 129, de 01/04/2019:

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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

11. Assim, aplicando-se o regramento contido no art. 173, I do CTN ao fato gerador mais antigo objeto da autuação, qual seja, 22/02/2013, tem-se que o lançamento poderia ter sido realizado ainda em 2013, fazendo com que o termo inicial da contagem do prazo decadencial (1º dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido feito o lançamento) tenha sido em 01/01/2014. Contando-se os cinco anos estabelecidos na norma, o termo final ocorreu em 31/12/2018. Como o lançamento foi cientificado em 14/12/2018, não há que se falar em decadência.

12. Não bastasse isso, ainda que se entendesse pela aplicação do art. 150, §4º do CTN, considerando o IRRF no caso concreto como lançamento por homologação, o que se coloca apenas para fins de debate, mesmo assim caberia considerar a aplicação do disposto no art. 173, I do CTN, em virtude da caracterização do dolo por parte do contribuinte no cometimento da infração relativa ao pagamento sem causa, conforme será tratado mais adiante neste voto. A Súmula Carf nº 72, com efeito vinculante, deixa claro o entendimento de que se aplica o art. 173, I do CTN nesta hipótese.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Pagamento sem causa / glosa de despesas / concomitância / erro de base de cálculo 13. Conforme descrição dos fatos resumida no relatório que acompanha este voto, a autoridade fiscal identificou a existência de pagamentos sem causa, ensejando a exigência de IRRF à alíquota de 35% nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, base legal do art. 674 do RIR/99.

14. Devido ressaltar que os pagamentos não são objeto de contenda, tendo sido comprovado o recebimento pelo beneficiário, suposto prestador de serviços, devidamente identificado (pessoa jurídica BH). Todavia a autoridade fiscal considerou que o mesmo não se pode considerar relativamente à comprovação da efetividade da despesa, ou seja, da existência da contraprestação do pagamento (serviço prestado), enfim, da causa dos pagamentos.

15. O contribuinte questiona o lançamento, considerando que os pagamentos realizados à sociedade pessoa jurídica BH tiveram a causa devidamente

esclarecida, qual seja, consultoria para a implementação do empreendimento “Imigrantes II”, e comprovada por documentos diversos hábeis e idôneos.

16. Passa-se, então, a analisar se os documentos e esclarecimentos carreados aos autos são suficientes para a comprovação da causa dos pagamentos realizados à BH.

17. O sujeito passivo foi intimado em 14/02/2018 (fls. 3 a 5) a apresentar contratos (e aditivos eventuais), notas fiscais e comprovantes de pagamento referentes a serviços supostamente tomados junto à BH, bem assim a apresentar comprovantes da efetiva prestação dos serviços, tais como cópias dos relatórios elaborados pelo prestador de serviços, atas de reuniões, relatórios de viagens, comprovantes de viagens efetuadas pelo prestador, estudos, memoriais, planilhas, pareceres, projetos, planos de ação, cronogramas, revisões de metas, readequações e resultados alcançados.

17. Pelo teor da intimação, a autoridade deixou evidenciado ao contribuinte que, para a comprovação da efetividade das despesas com a BH, não seria suficiente a apresentação dos contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamentos, havendo a necessidade de demonstração de que os serviços ocorreram de fato. A lista de documentos apresentada pela autoridade fiscal, a título exemplificativo, passíveis de serem considerados na comprovação da prestação do serviço, é compatível com a atividade a ser desenvolvida pela BH, qual seja, serviços de consultoria.

18. Além disso, tal exigência está em consonância com entendimento do Carf no Acórdão nº 107-08.052, de 2005:

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - COMPROVAÇÃO -DESPESAS DEDUTÍVEIS - Não bastam aspectos formais para provar a prestação de serviços ou fornecimento do produto, há que se cercar a operação de documentação hábil e idônea, contemporânea à sua realização, comprobatória de que, efetivamente, o pagamento efetuado, ou a despesa contabilizada, era devida por serviços prestados ou produtos efetivamente fornecidos por terceiros. Para serem considerados dedutíveis, não basta comprovar que foram contratadas, assumidas e pagas, as despesas devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora das receitas, e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividade das mesmas. (AC 107-08.052, de 14/04/2005). (grifou-se)

18.1. Destaca-se abaixo trecho do seu voto condutor, onde apresenta uma lista não exaustiva de documentos que poderiam auxiliar na comprovação da realização dos serviços contratados e das despesas reembolsadas:

(...)

19. Após prorrogação do prazo, o contribuinte apresentou contrato de prestação de serviços firmado com a BH, as notas fiscais e os comprovantes de pagamento (fls.

27 a 96). Contudo, em relação aos documentos produzidos no curso da suposta prestação do serviço, declarou que não foram localizados.

20. Atentando para o contrato apresentado, é possível verificar que a BH teria sido contratada para prestar serviços de consultoria consistentes na assessoria especializada em questões institucionais junto ao Ministério Público, a prefeitura municipal, à Polícia Rodoviária Militar, à Polícia Ambiental Militar e a Polícia Ambiental Civil, referente a área onde se objetivava construir o empreendimento "Imigrantes II". Para tanto, teria que gerenciar condicionantes de um Termo de Ajustamento de Conduta que se pretendia celebrar com o Ministério Público Estadual e a Prefeitura Municipal de São Bernardo do Campo, e promover os meios necessários para a celebração de convênios com os referidos órgãos policiais.

21. Em vista disso, a autoridade fiscal intimou o contribuinte (fls. 97 a 100) para que (i) indicasse os setores dos órgãos públicos citados no contrato; (ii) identificasse as autoridades de cada um desses órgãos com os quais foram efetuadas tratativas relacionadas ao empreendimento "Imigrantes II", e as datas em que as reuniões com o Ministério Público Estadual, com a Prefeitura Municipal de São Bernardo do Campo, e com as Polícias Ambiental Civil e Rodoviária Militar foram realizadas; (iii) apresentasse o "Termo de Aceite para Fornecimento do Grupo Ecorodovias" feito pela BH, de acordo com o Manual de Fornecedor do Grupo; e (iv) informasse a data da primeira contratação das empresas que compõem o grupo Ecorodovias com a BH.

22. Em resposta, o sujeito passivo apresentou os seguintes documentos:

22.1. Relatório de Assessoria Jurídica na Retificação de Registro Imobiliário (fls. 132 a 140) elaborado por Tavolaro (escritório de advocacia), elaborado no contexto da regularização realizada. Segundo o contribuinte, o relatório faz referência a reuniões presenciais ocorridas e outros entendimentos, o que, a seu ver, demonstraria que houve prestação de serviços de consultoria e orientação;

22.2. Certidões emitidas pela Prefeitura do Município de São Bernardo do Campo (fls. 142 a 152), que, segundo o contribuinte, foram expedidas no contexto de regularização das terras para a implementação do empreendimento;

22.3. Despacho da Empresa Metropolitana de Águas e Esgoto (Emae) (fl. 154), não se opondo ao pedido de registro dos imóveis adquiridos;

22.4. Instrumentos Particulares de Cessão de Direitos Possessórios, Mapa de Aquisições e Matrículas (fls. 156 a 614), que, conforme alegado, comprovariam a formalização da aquisição das áreas envolvidas no empreendimento.

23. Da análise de tais documentos, extrai-se que o contribuinte não apresentou qualquer documento elaborado pela suposta prestadora de serviços. Nenhum dos documentos listados pela autoridade fiscal, que indicariam a participação da BH no empreendimento "Imigrantes II", foram providenciados.

24. Em todos os documentos apresentados não há qualquer identificação da interferência da empresa BH. Inclusive, no relatório jurídico elaborado pelo escritório de advocacia Tavoraro, como bem destacado pela autoridade fiscal no TVF, há menção a reuniões que teriam sido realizadas, onde não consta a participação da representante e titular da BH, Sra. Maria Luiza:

Tendo, em vista os serviços técnicos e jurídicos desenvolvidos pela Metta Engenharia e pelo Escritório nos últimos meses, com a realização de frequentes reuniões e estudos, inclusive durante o mês de Agosto de 2012, quando foi realizada reunião na sede do 2º Oficial de Registro de Imóveis de São Bernardo do Campo, na Prefeitura de São Bernardo do Campo e, também, na sede do Escritório contratado, cujo objetivo era discutir, após todos os estudos e diligências realizadas, a solução jurídica para regularização fundiária da matrícula n.º 8.714,

Participaram dessas reuniões os Bels. Edson José Zerbinatti e Carlos Alberto Gaia, respectivamente Oficial e Oficial Substituto do 2º Oficial de Registro de Imóveis e anexos de São Bernardo do Campo, doravante denominado simplesmente Cartório; bem como os representantes da Prefeitura de São Bernardo do Campo (Sec. Alfredo Buso, Dir. Claudia Virginia e Dra. Gislaine Magalhães) e os Drs. Mauricio Bachert (METTA Engenharia), Paulo Ramos e Luiz Tavoraro, representantes do Escritório.

25. Resta claro que, mesmo tendo sido assegurado ao contribuinte o pleno exercício do contraditório durante o procedimento fiscal, permitindo-lhe, com mais de uma intimação e prorrogações de prazo, buscar todos os meios passíveis de comprovar a efetividade da prestação dos serviços supostamente contratados, ele não logrou comprovar a sua realização.

26. Ressalte-se que em momento algum está sendo afirmado que não foram adotadas as providências e realizadas as atividades necessárias para a implementação do empreendimento “Imigrantes II”, mas tão somente que os documentos trazidos não atestam que a BH tenha tido alguma participação efetiva na consecução do mesmo.

27. Consoante cláusula segunda do anexo ao contrato – “Condições Gerais de Contratação de Serviços de Consultoria” – em seu item 2.1., estabelece que “todos os serviços, desenhos, projetos, programas de computador, negativos, relatórios, enfim, todo o material resultante dos serviços contratados pertencerão à CONTRATANTE e ao Grupo EconRodovias (...)” (grifou-se).

28. Não é crível que, em supostos dois anos de atividade, a BH não tenha gerado qualquer um dos documentos referidos no anexo ao contrato 29. Devido lembrar ao contribuinte que, consoante o art. 264 do RIR/99, cuja base legal é o art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 1969, “a pessoa jurídica é obrigada conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou

operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial" (grifou-se).

30. O legislador não estabeleceu que apenas contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamentos são documentos suficientes e de guarda obrigatória.

31. Assim, deveriam ter sido mantidos todos os documentos passíveis de comprovar operações relativas à suposta prestação de serviços pela BH no empreendimento "Imigrantes II". O sujeito passivo carrou documentos que demonstraram a existência do empreendimento, questão não questionada pela autoridade fiscal, mas não trouxe qualquer prova da efetiva participação da BH nesse projeto.

32. Está nítido, pois, que o contribuinte não possui documentos para comprovar a ocorrência no mundo real da prestação dos serviços pela BH, ou seja, está claro que estes serviços nunca ocorreram, tratando-se tão somente de um esquema criado para a redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem assim e, principalmente, para a remessa de recursos sem lastro em qualquer operação para a referida pessoa jurídica BH e, porque não, para terceiros pessoas físicas daí em diante.

33. Esta conclusão resta corroborada quando se analisa questões operacionais da BH, bem assim a condição profissional de sua titular.

34. Consoante apurado pela autoridade fiscal, em fiscalização realizada junto à empresa BH, cuja representante legal e titular única (por ser Eireli) era a Sra. Maria Luiza, verificou-se que esta empresa não possuiu empregados no período fiscalizado (Anexo 3 – GFIP – fls. 688 a 691), não tomou serviços de pessoas jurídicas (Dirf B Holding – fls. 692 a 693), e que a Sra. Maria Luiza prestou serviços apenas na condição de contribuinte individual nº período de 10/2008 a 10/2012, no código CBO (Classificação Brasileira de Ocupações) 5134-05, que consiste em atividade de garçom (Anexo 4 - CNIS - fls. 694 a 708).

35. Poderia o contribuinte ter trazido provas da experiência profissional da Sra. Maria Luiza, sua participação em empreendimentos outros, de sua formação educacional, o que seria facilmente obtido junto à suposta prestadora. Porém, não resta dúvida de que tais documentos não existem, pois a titular nada mais é do que uma "laranja" posta para engendrar a referida operação e escapar ao pagamento de tributos com a dedução indevida de despesas e o encaminhamento ilícito de recursos a terceiros sem qualquer relação profissional. Afinal, não é possível esperar que uma pessoa com atividade profissional de garçom tivesse qualificações técnicas para prestar serviços de consultoria empresarial junto a diversos órgãos públicos conforme estabelecido no contrato, muito menos para figurar como titular de uma pessoa jurídica com objeto social tão diversificado, ao menos que restasse comprovado que ela possuía qualificações outras para tanto, o que não aconteceu no presente caso:

Objeto social: Assessoria, Intermediação e Gestão Empresarial, Assessoria Jurídica e Administrativa, Digitalização e Hospedagem de Documentos, Gerenciamento Logístico de Pátio de Estacionamento para Veículos de Transporte Rodoviário de Cargas e Suporte Técnico na Implantação e Gestão de TI - Tecnologia da Informação.

36. Quanto a esta questão, o contribuinte alega que a irregularidade da BH (sem empregados, sem tomar serviços, titular sem qualificações técnicas) é totalmente alheia ao impugnante, que não possui nenhum vínculo ou ingerência em tal empresa. Defende que, por ser essa empresa ativa perante a Receita Federal do Brasil e a junta comercial, e diante do fato de não haver qualquer fator que conduzisse à sua inidoneidade, não havia razão para suspeitar de irregularidades. Conclui que, ainda que houvesse alguma irregularidade por parte da BH, é certo que não pode responder por ela.

37. Não prospera tal argumento pois a boa-fé do contribuinte cai por terra em função da falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços, bem assim ante a falta de qualificação do prestador, e a inexistência de contratação por este de terceiros para prestar o serviço (subcontratação). Ou seja, não se pode alegar boa-fé quando o serviço não foi prestado.

38. O contribuinte questiona também o fato de ter realizado pagamentos à BH e ao escritório de advocacia Tavolaro, e ambos os pagamentos terem sido identificados pela autoridade fiscal, mas apenas aqueles realizados à BH foram questionados. Discorre que os documentos apresentados comprovam que os serviços da BH foram contratados no âmbito do mesmo projeto em que foi contratado o escritório de advocacia. Ou seja, entende que a autoridade fiscal reconheceu que o projeto existiu de fato, tanto que não questionou os outros pagamentos. Para ele, não há como reconhecer a existência do projeto e, ao mesmo tempo, glosar as despesas a ela correlatas. Trata-se, a seu ver, de uma incoerência na acusação.

39. Como já dito, a autoridade fiscal não questionou a existência do empreendimento “Imigrantes II”, mas tão somente a falta de comprovação da efetiva participação da BH no mesmo. Por outro lado, o serviço prestado pela Tavolaro foi comprovado, tendo sido anexada prova documental da sua realização (o relatório), não havendo autorização legal para glosar a despesa respectiva e fazer incidir o IRRF. A causa restou demonstrada.

40. Não obstante isso, caso não tivesse restado comprovada a efetiva prestação de serviços pela Tavolaro, o que se coloca para fins de debate, estar-se-ia diante de um lançamento a menor do que o devido, e, portanto, mais favorável ao contribuinte, não sendo isso motivo para cancelar o lançamento realizado.

41. Assim, ante o exposto, não resta qualquer dúvida de que se está diante de ocorrência de pagamentos sem causa, que é fato imponível do IRRF à alíquota de 35%, conforme o disposto no art. 61, caput e §1º, da Lei nº 8.981, de 1995 (base legal do artigo 674 do RIR/99):

Art. 61. Fica sujeito a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

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

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

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

(grifou-se)42. Além disso, não tendo sido comprovadas as causas das transferências de recursos, resta considerar que não restou demonstrado que correspondem a despesas operacionais passíveis de dedução na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que não é possível determinar se esses foram necessários à atividade do contribuinte, usuais e normais, conforme exigência do art. 299 do RIR/99.

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

43. Em consonância com o entendimento aqui esposado está a jurisprudência do Carf referida pela autoridade fiscal no RF, abaixo transcrita. Em que pese não vincularem a administração tributária, não tendo força normativa, servem como reforço do posicionamento adotado por este julgador:

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - COMPROVAÇÃO -DESPESAS DEDUTÍVEIS - Não bastam aspectos formais para provar a prestação de serviços ou fornecimento do produto, há que se cercar a operação de documentação hábil e idônea, contemporânea à sua realização, comprobatória de que, efetivamente, o pagamento efetuado, ou a despesa contabilizada, era devida por serviços prestados ou produtos efetivamente fornecidos por terceiros. Para serem considerados dedutíveis, não basta comprovar que foram contratadas, assumidas e pagas, as despesas devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora das receitas, e que sejam usuais e

normais no tipo de transações, operações ou atividade das mesmas. (AC 107-08.052, de 14/04/2005).

IRPJ - DESPESAS INCOMPROVADAS - 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.

(Ac 101-96082, de 29/03/2007)

IRPJ - DESPESAS NÃO COMPROVADAS - Não tendo a contribuinte logrado comprovar, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, os dispêndios apropriados como despesas operacionais revela-se procedente a glosa fiscal. IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - DEDUTIBILIDADE - ÔNUS DA PROVA - Compete ao contribuinte, o ônus da prova da dedutibilidade das despesas que importem redução do crédito tributário, condicionadas à sua efetiva realização, necessidade, normalidade e usualidade. (AC 103-22318, de 24/02/2006) IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - DEDUTIBILIDADE - COMPROVAÇÃO -As despesas operacionais somente são dedutíveis quando comprovadas com documentação hábil e correspondam a bens ou serviços efetivamente recebidos, necessários, normais e usuais na atividade da empresa (AC 108-08207, de 25/02/2005)44. Não comprovadas as despesas realizadas, devida a sua glosa nos termos do disposto nos arts. 247 e 249 do RIR/99:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

(...) Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

45. O impugnante defende também a incompatibilidade da cobrança do IRRF simultaneamente com a glosa das despesas na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, alegando que ensejaria dupla tributação, bis in idem.

46. A questão já foi analisada pelo CARF no Acórdão nº 1302-002.087, nº qual se analisou de maneira ampla a alegação e os fundamentos para possível duplicidade da exigência. Como bem explicitado no acórdão, não há que se falar em bis in idem pois há duas incidências distintas: 1) o IRRF exigido da auçada na condição de responsável (fonte pagadora de rendimentos) que não se desincumbiu de seu dever de identificar o beneficiário e/ou a causa do pagamento e, por consequência, permitir ao Fisco confirmar a regular tributação de eventual rendimento auferido por este beneficiário, e 2) o IRPJ exigido da auçada na condição de contribuinte que auferiu lucro, mas o declarou em montante menor que o devido, em razão da dedução de despesas que não foram regularmente

provadas. Transcreve-se, a seguir, trechos do voto condutor proferido naquele caso:

A recorrente alega a inexistência de amparo legal para o lançamento do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa quando tais pagamentos foram objeto de glosa de custos e despesas que, no entendimento da fiscalização impliquem na redução indevida do lucro líquido.

Defende a inaplicabilidade do art. 61 da Lei nº 8981/95, quando a mesma hipótese deu origem à tributação pelo IRPJ e CSLL, por redução indevida do lucro real, apontando que o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 previa presunção de distribuição automática de lucro equivalente à receita omitida ou à diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, tributada pelo IRRF exclusivo à alíquota de 25%, majorada para 35% pelo art. 62 da Lei nº 8.981/1995.

Observa a recorrente que o artigo 61 da Lei nº 8.981/95, que prevê o IRRF invocado pela autoridade lançadora e o artigo 62, que majorou a alíquota do IRRF sobre a distribuição de lucros, previsto no art. 44 da Lei nº 8.541/1992, são tratados na mesma lei, não sendo mera coincidência a circunstância de que o artigo 61 tenha previsto a incidência de IRRF para as hipóteses que especifica, à alíquota de 35%, e o artigo 62, em seguida, tenha atribuído a mesma alíquota(35%) para as hipóteses previstas no artigo 44 da Lei nº 8.541/92.

Aponta que, se de um lado, o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 (com a alteração feita pelo art. 62 da Lei nº 8.981/1995) estipulava a incidência de IRRF exclusivo, à alíquota de 35%, no caso de receitas omitidas ou diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, por outro, o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 previa a incidência de IRRF exclusivo, também à alíquota de 35%, aos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou 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, ressalvado o disposto em normas especiais.

Alega que, nesse contexto, o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 era a norma especial que prevalecia sobre o seu conteúdo, tanto que, além de não revogá-la, a mesma lei (Lei nº 8.981/95) equiparou as alíquotas, colocando-as no patamar de 35%.

Conclui afirmando que a revogação do art. 44, pela Lei nº 9.249/95, que trouxe nova sistemática à tributação dos lucros não permite que o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 alcance situação antes era tratada pelo artigo 44 da Lei nº 8.541/92(Presunção de distribuição automática de lucros aos sócios, tributada exclusivamente na fonte).

Entendo, que o raciocínio empreendido pela recorrente, ainda que apoiado em decisões administrativas dos órgãos fazendários, exige um maior aprofundamento.

Examinando as normas citadas pela recorrente, verifica-se que foram editadas num contexto em que os lucros apurados pelas pessoas jurídicas quando distribuídos aos sócios e acionistas eram tributados e em que determinadas situações eram consideradas como distribuição disfarçada de lucros, sujeitas à tributação exclusiva na fonte.

É com este pano de fundo que o PN. CST nº 4/94 analisou a continuidade da vigência ou não do art. 8º do DL. nº 2065/1983, em face do art. 35 da Lei nº 7.713/1988, que instituiu o Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido.

Este é o objeto do referido parecer que, an passant, aborda a incidência do IRRF, com base no art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 e no art. 44 da Lei nº 8.541/92, sobre a receita omitida ou diferença verificada na determinação do lucro líquido, em decorrência de procedimentos irregulares de distribuição de valores aos sócios.

Também as decisões colacionadas referem-se à legislação aplicada no contexto da tributação dos lucros distribuídos, sejam eles apurados contabilmente, sejam os considerados automaticamente distribuídos quando apurados em lançamento de ofício.

Naquele contexto, me parece bastante razoável que não se cogitasse da tributação exclusiva na fonte dos lucros considerados automaticamente distribuídos aos sócios e ao mesmo tempo fosse aplicada, no caso de glosa de custos e despesas consideradas inidôneas, a cobrança do IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários cuja origem não fosse identificada, pois configuraria, claramente, uma exigência em duplicidade.

A recorrente alega que o disposto no art. 44 da Lei nº 8.541/92 seria a regra especial, prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, que atrairia a tributação na fonte dos rendimentos (lucros) apurados em face destas glosas e que, uma vez revogada pela Lei nº 8.981/1995, não poderia ser aplicada ou substituída pela tributação prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Entendo que se equivoca a recorrente, pois o a ressalva contida na parte final do art. 61 da Lei nº 8981/95 visava exatamente a não tributação em duplicidade dos mesmos rendimentos em face de duas legislações distintas que previam regras similares.

De outra parte, o art. 44 da Lei nº 8.541/1992 alcançava as situações em que restasse configurado o benefício direto dos sócios ou acionistas, conforme se extrai do dispositivo, verbis:

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)§ 1º O fato

gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.

§ 1º O fato gerador do Imposto de Renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida. (Redação dada pela Medida Provisória nº 1.003, de 1995)§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995) (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.(Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)O art. 61 da Lei nº 8981/1995, por sua vez, é mais abrangente e alcança todos os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário dele(sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado com responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento. É o que se extrai do dispositivo em questão, verbis:

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

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

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

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

No mesmo sentido da aplicabilidade do dispositivo, transcrevo o voto vencedor da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, no Acórdão nº 1101000.825, verbis:

O presente voto expressa os fundamentos para manutenção das exigências de IRRF, uma vez que restou vencido o I. Relator em sua proposta de exoneração de tais créditos tributários.

Argumentou o I. Relator que os lançamentos de IRPJ e CSLL aqui veiculados não poderiam coexistir com o lançamento de IRRF em razão dos mesmos pagamentos glosados na apuração daqueles tributos, reportando-se a julgados deste Conselho que somente admitem a exigência de IRRF desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real,

em razão de disposição legal específica aplicável nesta segunda hipótese, veiculada no art. 44 da Lei nº 8.541/92.

Isto porque, como demonstrado no voto do I. Relator, o art. 44 da Lei nº 8.541/92 determinava a exigência de IRRF à alíquota de 25% nos casos de redução indevida do lucro líquido, presumindo de forma absoluta que esta diferença fora automaticamente recebida pelos sócios.

Todavia, a dúvida acerca da aplicabilidade do art. 61 da Lei nº 8.981/95 somente existiria, na forma exposta, enquanto vigente o art. 44 da Lei nº 8.541/92, revogado pela Lei nº 9.249/95. A partir daí (como é o caso destes autos), ausente a presunção legal de distribuição daqueles valores aos sócios, nenhum impedimento existiria para a caracterização da hipótese fixada no art. 61 da Lei nº 8.981/95, que na verdade parte do fato provado de entrega de recursos a um terceiro não identificado, ou por razões não demonstradas, e erige a presunção, apenas, de que tais rendimentos seriam passíveis de tributação na pessoa do beneficiário.

No presente caso, portanto, há duas incidências distintas: 1) o IRRF exigido da atuada na condição de responsável (fonte pagadora de rendimentos) que não se desincumbiu de seu dever de identificar o beneficiário e/ou a causa do pagamento e, por consequência, permitir ao Fisco confirmar a regular tributação de eventual rendimento auferido por este beneficiário, e 2) o IRPJ exigido da atuada na condição de contribuinte que auferiu lucro, mas o declarou em montante menor que o devido, em razão da dedução de despesas que não foram regularmente provadas.

Em outras palavras, a incidência do IRPJ decorrente de uma despesa que não reúne os requisitos legais para sua dedutibilidade não converte esta parcela em rendimento da própria da pessoa jurídica, a dispensar a incidência que poderia existir em desfavor do beneficiário do pagamento.

É certo que a base de cálculo do IRPJ resta majorada e, por consequência, há renda tributável no seu sentido próprio, qual seja, resultado líquido de acréscimos e decréscimos patrimoniais num mesmo período de apuração. Mas este resultado líquido não se confunde com o conceito de rendimento, acréscimo individualmente auferido, no caso, por outro sujeito passivo, em razão de uma operação específica, que poderia sujeitar-se a tributação isolada, a qual é presumida pela lei em razão da omissão de informações por parte da fonte pagadora.

Considerando que, nos termos do voto do I. Relator, os beneficiários e a causa dos pagamentos subsistiram incomprovados, deve-se NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às exigências de IRRF. (grifou-se)47. Outras decisões administrativas recentes das DRJs e do CARF não consideram bis in idem a glosa de despesa indedutível e o IRRF em razão do pagamento sem causa, conforme podemos observar em acórdãos recentes sobre o assunto:

Acórdão nº 14-95.723, 9ª Turma da DRJ/RPO, 05/03/2019

GLOSA DE DESPESA. REAPURAÇÃO DO RESULTADO. PAGAMENTO SEM CAUSA. IRRF. NÃO CONFIGURAÇÃO DE BIS IN IDEM.

O lançamento dos tributos apurados em decorrência de glosa de despesa tem origem em fato gerador diverso do lançamento do IRRF em decorrência de pagamento cuja causa não seja comprovada. Tratando-se de fatos geradores distintos, a concomitância dos lançamentos não representa “bis in idem”.

Acórdão nº 12-98.970, 1ª Turma da DRJ/RJO, 13/06/2018

“BIS IN IDEM”. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. GLOSA DE DESPESA. COMPATIBILIDADE.

O lançamento de glosa de despesa é compatível com o lançamento do IRRF motivado pelo pagamento correspondente cuja causa não seja comprovada.

Acórdão nº 06-59.516, 2ª Turma da DRJ/CTA, 26/06/2017

IRPJ SOBRE DESPESAS INDEDUTÍVEIS E IRRF SOBRE PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA DE “BIS IN IDEM”.

Não há “bis in idem” quando a tributação incide sobre fatos jurídicos diversos.

Acórdão nº 1401-001.896, 4ª Câmara, 1ª Turma, 20/06/2017

IRPJ POR GLOSA E IRRF POR PAGAMENTO SEM CAUSA. CABIMENTO.

Não há que se afastar a aplicação de um tributo em detrimento de outro, pois ambos incidem sobre fatos distintos. Um (IRPJ) incide sobre a glosa de despesa não comprovada; já o outro (IRRF) incide sobre o pagamento que não foi fincado em uma causa fiscalmente justificável.

Acórdão nº 1401-001.811, 4ª Câmara, 1ª Turma, 21/03/2017

IRPJ POR GLOSA E IRRF POR PAGAMENTO SEM CAUSA. CABIMENTO.

Não há que se afastar a aplicação de um tributo em detrimento de outro, pois ambos incidem sobre fatos distintos. Um (IRPJ) incide sobre a glosa de despesa não comprovada; já o outro (IRRF) incide sobre o pagamento que não foi fincado em uma causa fiscalmente justificável.

Acórdão nº 1402-002.210, 4ª Câmara, 2ª Turma, 08/06/2016

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.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ementa: O registro contábil de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança pelo Fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

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

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR/1999), arts. 217, 299 e 674.(grifei)48. Ademais, nesse sentido que se manifesta a Solução de Consulta Interna Cosit nº 11, de 08/05/2013:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ementa: O registro contábil de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança pelo Fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

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

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR/1999), arts. 217, 299 e 674.(grifei).

Adicionalmente o contribuinte argumenta que houve erro na apuração da base de cálculo, implicando a nulidade do lançamento nos termos do art. 3º e 142 do CTN e do art. 10, V, do Decreto nº 70.235, de 1972. Segundo ele, conforme fls. 716 e 722, a autoridade fiscal partiu do resultado contábil ajustado somente pelo RTT, em vez de considerar o lucro real após as adições e exclusões.

50. Não procede tal alegação. Senão vejamos:

50.1. Atentando para as Fichas 07A da DIPJ/2014 (AC 2013), seja pelos critérios do RTT ou não, o contribuinte apurou prejuízo contábil de R\$ 1.305.323,69. Tal montante foi considerado na Ficha 09A, não tem havido, por óbvio, qualquer ajuste devido ao RTT. Após as adições e exclusões declaradas, foi apurado prejuízo fiscal de R\$ 1.293.653,52.

Por outro lado, efetivamente a autoridade fiscal considerou no demonstrativo do auto de infração, como base de cálculo do tributo o valor do prejuízo contábil e não o prejuízo fiscal.

Contudo, tal equívoco não interferiu no resultado final, vez que a infração para este ano de 2013 foi de R\$ 880.000,00, havendo apenas dedução deste montante

do valor do prejuízo, ocasionando lançamento de redução de prejuízo fiscal de R\$ 880.000,00, sem crédito tributário. Não há qualquer interferência do equívoco no resultado final da apuração fiscal.

Inclusive, se houvesse crédito tributário, uma vez que a autoridade fiscal utilizou prejuízo contábil, maior que o fiscal, o lançamento estaria efetuado a menor do que o devido, favoravelmente ao contribuinte;

	Auto de Infração	
	Como feito	Como deveria ser
Prejuízo	-1.305.323,69	-1.293.653,52
(+) Infração	880.000,00	880.000,00
Prejuízo	-425.323,69	-413.653,52
Vlr da Redução do Prejuízo (efeito do lançamento)	880.000,00	880.000,00

50.2. Mesma consideração pode ser feita em relação à apuração da CSLL.

	Auto de Infração	
	Como feito	Como deveria ser
Base Negativa	-1.305.323,69	-1.293.653,52
(+) Infração	880.000,00	880.000,00
Base Negativa	-425.323,69	-413.653,52
Vlr da Redução da Base Negativa (efeito do lançamento)	880.000,00	880.000,00

Multa qualificada

(...)

Juros sobre multa de ofício

57. Por fim, como último argumento o contribuinte entende descabida a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

58. Tal argumento não merece prosperar pelas razões expostas a seguir.

59. Consoante o art. 3º do CTN, a multa de ofício não é tributo por se tratar de penalidade. Por outro lado, nos termos do art. 142 do mesmo código, ela é parte integrante do crédito tributário constituído, ou até poderá ser o próprio quando da exigência de multa isolada ou regulamentar.

60. O art. 161, também do CTN, estabelece a incidência de juros sobre o crédito não pago integralmente no vencimento. Está claro que o legislador está se referindo a crédito tributário e não exclusivamente a tributo.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

61. Assim, a partir da interpretação conjunta dos arts 3º, 142 e 161 acima mencionados, extrai-se haver previsão legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

62. Em outro dispositivo do CTN também é possível verificar a menção ao cabimento da incidência de juros de mora sobre o crédito tributário:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)§ 1ºSalvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)63. No mesmo sentido, o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que se refere à incidência de juros de mora sobre débitos para com a União decorrentes de tributos.

Ora o crédito tributário é, por definição, débito tributário do contribuinte decorrente de tributos:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)64. Sobre o assunto, por intermédio da Súmula nº 108 o Carf (publicada em 11/09/2018 no DOU) já consolidou entendimento consonante com o proferido neste voto. A esta súmula foi atribuído efeito vinculante por intermédio da Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, sendo, pois, de cumprimento obrigatório por esta turma de julgamento ainda que o entendimento fosse outro:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Juntada posterior de documentos 65. A possibilidade de juntada de documentos posterior ao prazo de impugnação está prevista no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual estabelece hipóteses em que tal medida pode ser adotada. Além disso, o §5º do referido artigo determina que a juntada posterior de documentos deve ser requerida.

66. Trata-se de um direito que cabe ser exercido pelo contribuinte, o que não ocorreu até o presente momento.

Pois bem, com exceção à análise relativa à qualificação da multa entendo que a DRJ já analisou de forma detalhada todos os argumentos defensivos, e concordo com a decisão recorrida nestes pontos.

Em relação à alegação de decadência dos lançamentos relativos ao IRRF, a DRJ de forma acertada ressaltou a existência da Súmula CARF 114, de aplicação vinculante, que determina a aplicação, para estes casos, da regra insculpida pelo art. 173 do CTN. O Recorrente insiste em tese recursal contra a aplicação direta de súmula.

Mesma situação no que se refere à alegação de impossibilidade de incidência de juros sobre multa, que também esbarra na Súmula 129 do CARF.

Em relação aos lançamentos relativos à IRPJ e CSLL, também entendo que a DRJ fez uma análise adequada. Restou comprovado que, em que pese a autoridade autuante tenha incorrido em erro formal de cálculo, o valor objeto de glosa não se alterou e o resultado foi uma redução de prejuízo fiscal inferior ao efetivamente devido, o que favoreceu a Recorrente.

Quanto ao mérito da questão relativa à exigência do IRRF, a questão posta foi clara. A Recorrente permanece sem conseguir comprovar a efetividade das operações.

Ora, não restam dúvidas que os documentos formais que amparam os pagamentos foram apresentados, bem como que a Recorrente opera a concessão de estradas indicada, mas o fato é que a Recorrente permanece sem conseguir comprovar qualquer materialidade dos serviços que resultaram nos pagamentos.

A alegação recursal de que irregularidades na referida prestadora não poderiam prejudicá-la, são irrelevantes na medida em que o contexto fático foi apenas trazido para confirmar a ausência de provas da realização dos serviços contratados.

Os pagamentos foram feitos, a contribuinte é identificada, mas a materialidade do serviço continua, até o presente momento, sem comprovação.

A DRJ enfrentou muito bem a questão e refletiu de forma adequada a jurisprudência do CARF neste sentido.

Da mesma forma, também enfrentou adequadamente a questão relativa à concomitância entre a glosa de despesas e exigência de IRRF.

Atualmente, o preceito legal do IR-Fonte em estudo é previsto no artigo 61 da Lei n.º 8.981/95, que define as hipóteses de incidência do imposto paradigma, regulamentado também pelos artigos 730 e 731 do Decreto n.º 9.580/2018 (RIR/18), que dispõem que todo *pagamento* efetuado pelas pessoas jurídicas *a beneficiários não identificados* será sujeito à incidência do imposto¹.

Partindo do estudo dos dispositivos mencionados, especificamente do artigo 61 da Lei n.º 8.981/95, tem-se que o imposto de renda retido na fonte possui duas possibilidades para a sua exigência, quais sejam: (i) pagamentos a beneficiários não identificados (*caput*) e (ii) pagamentos cuja operação ou causa não tiver comprovação (com previsão no §1º)².

¹ Decreto n.º 9.580/2018 (RIR/18). Art. 730. Fica sujeito à incidência do imposto sobre a 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 (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, *caput*).

² Lei n.º 8.981, de 1995 - Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

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

Analisando as hipóteses mencionadas, o sujeito passivo tem, então, o lançamento *ex officio* de alíquota no percentual 35%, quando não houver identificado o beneficiário e/ou comprovada a motivação do pagamento. Além disso, quando os pagamentos mencionados forem alvo de dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ocorrerá também a glosa de despesas, conforme já clarificado anteriormente.

Interpretando o dispositivo, pode-se dizer também que o legislador teve o objetivo de auxiliar o fisco, com o fito de evitar que pessoas jurídicas sejam utilizadas como “ponte” para esconder os beneficiários do pagamento, quando este for naturalmente ilícito³.

Neste sentido:

GLOSA DOS CUSTOS. DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS.

Correta a glosa de custos referente a notas fiscais comprovadamente inidôneas que não tiveram a regularidade das operações mercantis provadas por documentação hábil e idônea. CSLL reflexa. Cabe ao contribuinte manter a prova da regularidade da sua escrituração. (...)

IRRF. PAGAMENTO À BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas nos casos em que não seja identificado o seu beneficiário ou comprovada a sua causa ou operação. Outrossim, como restou claro que as notas fiscais glosadas eram inidôneas, a existência de respaldo financeiro não tem o condão de desconfigurar a ocorrência da infração. Entretanto, o inverso é verdadeiro. Ou seja, a inexistência de suporte financeiro ou contábil para o pagamento, por consequência lógica, desconfigura a ocorrência da infração. Isto porque, o diligente deixou claro que nas tabelas indicadas nos itens 11 e 16 da sua diligência, não havia respaldo financeiro ou contábil para os pagamentos, tratando-se de um passivo inexistente. Assim, não há como se exigir IRRF incidente sobre pagamento a beneficiário não identificado se os pagamentos efetivamente não existira. Lançamento parcialmente procedente. CARF, Acórdão 1401-002.351 em 10/04/2018.

³ Como interpretou Marotti Toselli, (A Tributação da “Propina” (...) P.132.): “adotando, porém, uma interpretação sistemática e teleológica e, ajeitando-se na estrutura lógica no qual inserido, forçoso concluir que o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 tem o propósito de evitar que empresas sejam utilizadas como “ponte” para esconder os recebedores da propina, inibindo, com isso, o rastreamento do destino da renda e sua tributação”.

Praticamente inexistem decisões administrativas que entendam pela *impossibilidade* da cumulação da glosa de despesas com o IRRF do artigo 61 da Lei 8.981/95. Grande parte da jurisprudência do CARF não considera *bis in idem*, por considerar que se tratam de fatos geradores distintos, o que não haveria vedação legal para a simultaneidade da cobrança.

Nesse sentido, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho, relator do acórdão n.º 1302-002.087, entende que não há ilegalidades presentes na cumulação do IRRF decorrente de pagamento sem causa com a glosa de custos e despesas consideradas inidôneas, isto porque, na sua interpretação, o IRRF não possui natureza jurídica de penalidade, decorrendo, tão somente, do *princípio da praticabilidade tributária*⁴.

No caso do acórdão acima mencionado, o IRRF foi lançado em decorrência de pagamento sem causa. Já a glosa de despesas, por sua vez, foi exigida em razão da contabilização de despesas com base em documentos inidôneos.

Conforme vimos anteriormente, existe entendimento jurisprudencial de que o IR-Fonte não deveria incidir quando o pagamento sem causa possuir beneficiário identificado, haja vista a possibilidade de se buscar a declaração da fonte recebedora.

“Por outro lado, no voto em comento, o julgador fora incisivo em suas palavras argumentando que⁵: “O art. 61 da Lei nº 8981/1995, por sua vez, é mais abrangente e alcança todos os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, **independente de quem seja o real beneficiário dele** (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado como responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento.” (Grifo nosso)

Para o relator, a ocasião possui ligação direta com o já mencionado princípio da praticabilidade tributária que, nas palavras de Regina Helena Costa, “constitui limite objetivo destinado à realização de diversos valores (...) qual seja, o adequado cumprimento de seus

⁴ Quando do julgamento do processo n.º 13896.722648/2014-59 (acórdão 1302-002.087 23/03/2017) O CARF decidiu que: “O IRRF cobrado em face da não identificação do beneficiário ou da não comprovação da operação ou sua causa decorre da presunção legal de que a fonte pagadora assumiu o ônus pelo pagamento do imposto que deixou de reter e recolher em face de pagamentos comprovadamente efetuados a terceiros, sendo erigido pela lei, nestes casos, à condição de responsável pelo seu pagamento. Esta previsão legal não tem a natureza de sanção por ato ilícito e se coaduna com o princípio da praticabilidade tributária.”

⁵ Processo n.º 13896.722648/2014-59 (acórdão 1302-002.087 23/03/2017)

comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, e a devida arrecadação dos tributos⁶”.

Assim, entendeu que o lançamento do IRRF possui o ensejo de dar praticidade ao devido recolhimento do IRPJ em casos em que a fonte pagadora efetuou repasse sem que houvesse a correta identificação do beneficiário e/ou demonstração de causa deste repasse.

Note que, observando o IR-Fonte nessa ótica, tem-se que é completamente distinto do lançamento de IRPJ e CSLL por ocasião da glosa de despesas com pagamentos inidôneos. O que ocorre na jurisprudência administrativa é uma diferença de interpretação acerca da natureza jurídica do IRRF que, no entanto, nada interfere sobre a cumulação dos dois institutos aqui estudados.

No mesmo sentido, o Acórdão 1401-003.035⁷ este mesmo Relator assim se posicionou:

Inicialmente, é importante ressaltar que não existe qualquer relação de causa e efeito entre o lançamento do IRRF sobre pagamento sem causa e do IRPJ/CSLL em virtude da glosa de despesa. Note-se que um pagamento sem causa não terá qualquer impacto na base tributável do IRPJ e da CSLL, desde que o contribuinte não o tenha contabilizado como despesa dedutível, ou seja, se a recorrente tivesse adicionado ao lucro líquido as despesas referentes a tais pagamentos sem causa, não haveria IRPJ e CSLL a serem lançados. Por sua vez, se o contribuinte contabilizou um pagamento sem causa ou sem identificação do beneficiário como despesa dedutível das bases do IRPJ e da CSLL, estamos diante também de uma despesa indevida, a qual deverá ser glosada, para fins de cálculo do lucro real e da base ajustada. Assim, totalmente descabida a alegação de que haveria um bis in idem pela cobrança de IRRF em conjunto com o IRPJ e CSLL. Ademais, a recorrente responde pelo IRRF na condição de fonte pagadora (art. 45 do CTN combinado com art. 61 da Lei 8.981/95); já pelos IRPJ e CSLL, responde na condição de contribuinte (sujeito passivo direto). Some-se a isso o fato de que o IRPJ e a CSLL são devidos pelo recálculo das bases tributáveis a partir da glosa da despesa, pois a recorrente não logrou provar a efetiva ocorrência das operações; já com relação ao IRRF, o lançamento decorre da incidência do IRRF sobre os pagamentos que a recorrente -fonte pagadora – não logrou provar as suas causas.

⁶ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. Malheiros: 2007, p. 388/390.

⁷ IRRF. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU QUANDO REFERIR-SE A OPERAÇÃO OU CAUSA NÃO COMPROVADA. Se sujeita à incidência do imposto de renda na fonte, com alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. CARF, Acórdão 1401-003.035 em 20/11/2018

Assim, encaminho meu voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao mérito.

Entretanto, quanto à qualificação da penalidade entendo que assiste razão ao Recorrente.

Não me parece que a autoridade fiscal fundamentou de forma adequada as razões que levariam à qualificação da penalidade, pelo contrário, os fundamentos expostos, a meu ver, justificariam muito mais a aplicação do agravamento do que da qualificação, senão vejamos:

V – Da multa aplicada

Foi aplicada a qualificação da multa de ofício qualificada, conforme explicado a seguir. A qualificação (duplicação) da multa de ofício está prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

“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 duplicado 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.”

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, estabelece:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

.....

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

A qualificação da multa de ofício foi aplicada pelos motivos descritos a seguir: Intimada a apresentar documentos referentes à efetiva prestação dos serviços contratados junto à Brasil Holding, a fiscalizada respondeu do seguinte modo (Anexo Resp 2 Anish 09-3-18);

(...)

Considerando que no contrato firmado entre a fiscalizada e a Brasil Holding estavam estipuladas as seguintes cláusulas conforme item 1.2 abaixo (Anexo I Resp 2 Anish)

(...)

Considerando a dificuldade da fiscalizada em fornecer os documentos solicitados pela fiscalização, efetuamos intimação, em 06/09/18, para fiscalizada a apresentar os seguintes esclarecimentos e informações:

(...)

Conforme demonstrado, a documentação apresentada, em 06/09/18 pela fiscalizada, não guarda qualquer relação com as obrigações pactuadas entre a fiscalizada e a Brasil Holding e muito menos há quaisquer vestígios de participação da Brasil Holding neste trabalho. A fiscalizada apresentou tais documentos com o intuito de tentar impedir a fiscalização de tomar conhecimento dos fatos geradores apurados no presente procedimento fiscal.

Assim, a multa foi qualificada devido à constatação das condutas de sonegação em conluio, juntamente com a representante legal da Brasil Holding Sr.^a Maria Luiza Carvalho Câmara, conforme detalhado ao longo deste relatório. Foi aplicada, portanto, a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

Pois bem, verifica-se que a recorrente cumpriu todas as intimações mas com reiteradas dificuldades, e sem apresentar a documentação que a autoridade fiscal entendia necessária para comprovação pretendida.

Isto, por si só, não pode presumir atuação dolosa da contribuinte com a intenção de sonegar.

Por sua vez, a dificuldade na apresentação da documentação, pedidos de prorrogação sem qualquer efeito prático poderia talvez ensejar a aplicação do agravamento, mas não da qualificação.

Veja que a autoridade fiscal sequer adentra ao fato da aparente falta de capacidade operacional da prestadora de serviço. E neste ponto me parece que a DRJ inovou na argumentação, tentando “qualificar” a fundamentação da aplicação da penalidade, senão vejamos:

51. Quanto à multa aplicada, o sujeito passivo entende que deve ser reduzida para 75%, vez que a autoridade fiscal não comprovou a prática de dolo ou fraude, em consonância com as Súmulas nº 14 e 25 do Carf.

52. Não procede o argumento.

53. Restou fartamente demonstrado nos autos que o contribuinte realizou remessa de recursos para a pessoa jurídica BH sem lastro em operação de prestação de serviços de consultoria, cuja efetividade não restou comprovada. Tal transação foi feita em conluio com a representante legal e titular da BH, que emitiu notas fiscais para amparar operação inexistente, maquiando a remessa de numerário para transparecer pagamento por prestação de serviço.

54. Além da remessa irregular de numerário, o contribuinte tentou se beneficiar com dedução desta nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL como se despesas fossem.

55.

A engenharia da operação para fugir ao pagamento de tributos e remeter numerários a título gratuito como se fossem despesas restou evidente ao se apurar que a titular da dita prestadora de serviços (BH), Sra. Maria Luiza, não possuía qualificação profissional para a realização dos mesmos, e que a essa pessoa jurídica não fez contratação de pessoal ou de prestadores de serviços para o cumprimento do contrato. Ou seja, não havia como o serviço ser prestado.

Veja que tais fundamentos não constam do respectivo capítulo do TVF, tendo sido incorporados e construídos pela DRJ.

Entretanto, mesmo assim me parece que tais conclusões são absolutamente contraditórias na medida em que o ponto central do argumento é o de que tais remessas serviriam para beneficiar a Recorrente com deduções nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL, entretanto, “esqueceu” do fato de que a empresa teve sucessivos prejuízos fiscais, tanto que os lançamentos de IRPJ e CSLL não apuraram crédito tributário.

Assim, não existiu, portanto, a grande vantagem indicada pela DRJ que, ao mesmo passo, além de inovar na fundamentação também acabou por presumir o dolo necessário para aplicação da multa qualificada.

Desta feita, diante do exposto, entendo que deve ser acolhido o Recurso Voluntário neste ponto.

Assim, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto a decisão da DRJ como razão de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário tão somente para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva