



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.723262/2015-45
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.543 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 7 de novembro de 2019
Recorrente SOG OLEO E GAS S/A E OUTRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA

Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Livia de Carli Germano. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa. Entretanto, dentro do prazo regimental, a Conselheira declinou da intenção de apresentá-la, que deve ser considerada como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se dos Recursos Especiais interpostos por SOG OLEO E GAS S/A (fls. 17111 e seguintes) e por AUGUSTO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO (fls. 17129 e seguintes) em face do acórdão n.º 1302-002.549 (fls. 16861 e seguintes), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, que negou provimento aos recursos de ofício e voluntário.

Na ação fiscal, em síntese, foram glosados custos e despesas “*correspondentes a serviços que não foram prestados e ao pagamento de vantagens ilícitas e sem causa*” (TVF, fls. 13697, *in fine*), em procedimento instaurado no âmbito da chamada “*Operação Lava Jato*”.

Foi objeto do lançamento de ofício, além do IRPJ e da CSLL vinculados às referidas glosas, também o IRRF sobre os pagamentos feitos a título de “*comissões*” (propinas), vinculados aos serviços não comprovados, além de uma outra glosa específica de CSLL não mais relevante ao caso no atual estágio processual (glosa do “*Bônus de Adimplência Fiscal*”).

O lançamento foi feito com multa qualificada para todas as infrações, e foi identificado como responsável tributário o Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto (um dos denunciados na “*Operação Lava Jato*” que firmou Acordo de Colaboração Premiada homologado pela Justiça Federal), apontado pela fiscalização como “*o principal executivo da SOG no período em questão e principal responsável pelas condutas ilícitas do sujeito passivo*”.

A decisão da DRJ (fls. 14.115 e seguintes) afastou *parcialmente* a responsabilidade tributária do Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto, apenas com relação à infração específica da CSLL (glosa do “*Bônus de Adimplência Fiscal*”), mantendo a autuação fiscal em todos os demais aspectos. Em face da exoneração *parcial* da responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Augusto, foi interposto recurso de ofício.

A decisão de piso, conforme dito, foi inteiramente confirmada pela decisão ora recorrida, a qual negou provimento aos recursos de ofício e voluntário.

Não houve recurso especial da Fazenda Nacional quanto ao afastamento *parcial* da responsabilidade tributária do Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto, o qual, portanto, tornou-se definitivo em relação à glosa do “*Bônus de Adimplência Fiscal*”.

Outrossim, a manutenção do vínculo de responsabilidade do Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto quanto a todas as demais infrações também é definitiva, assim como também é definitiva a manutenção da multa qualificada, posto que estas matérias não são objeto do presente recurso especial, o qual versa, única e exclusivamente, sobre a possibilidade (ou não) da exigência concomitante do IRPJ (sobre a glosa dos custos) e do IRRF (sobre os pagamentos sem causa).

De fato, consoante excerto final do seu recurso especial, o contribuinte requer que o CARF, reconhecendo a divergência entre o entendimento consignado no acórdão recorrido e

nos paradigmas indicados, decida “*afastar a exigência do IRRF sobre a mesma base do IRPJ e CSL exigidos pela glosa das despesas com os pagamentos considerados ‘sem causa’*”.

Além desta questão de mérito, os recorrentes suscitam, em sede de preliminares, a nulidade dos lançamentos efetuados em razão de “*fato novo e relevante*” que apresentam, qual seja, a decisão judicial proferida nos autos do processo nº 5054741-77.2015.4.04.7000.

De acordo com os recorrentes, a referida decisão, proferida em 02/04/2018, determina não sejam utilizados os elementos obtidos pelo compartilhamento de provas e informações obtidas pelo Ministério Público Federal - MPF na Operação Lava-Jato contra as pessoas físicas e jurídicas que firmaram acordo de colaboração, pelos órgãos que tenham recebido referidas provas e informações.

Ainda de acordo com os recorrentes, a referida decisão determina que, para os casos em que o material probatório *já foi compartilhado* pelo MPF (caso dos autos), a Receita Federal do Brasil estaria obrigada a *obter provimento judicial específico ratificando a decisão que autorizou o compartilhamento das provas*, sem o que toda a prova obtida torna-se ilícita, perdendo sua validade jurídica.

Embora os próprios recorrentes reconheçam que a referida decisão judicial *não se refira especificamente aos processos em que as provas contra os recorrentes e as demais empresas do grupo foram compartilhadas*, sustentam que, ainda assim, os seus termos são aplicáveis ao caso dos autos, em face do princípio da isonomia, pois é inconteste que os recorrentes Augusto Ribeiro de Mendonça Neto e SOG firmaram acordos de colaboração e de leniência com o MPF, assim como é certo também que os autos de infração objeto destes autos foram lavrados a partir do compartilhamento de provas obtidas pelo MPF por força do acordo de colaboração firmado com Augusto Ribeiro de Mendonça Neto, e dos acordos de leniência complementares celebrados também pelo MPF e pelo CADE com a SOG e outras empresas do grupo empresarial, todos no âmbito da Operação Lava-Jato.

Em face deste “*fato novo e relevante*” apresentado, os recorrentes requerem, portanto, que seja reconhecida a nulidade da exigência, em razão da ilicitude das provas que deram origem à autuação.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 17305 e seguintes), defendendo seja negado provimento ao recurso do interessado, por ser perfeitamente possível a tributação do IRPJ/CSLL em face da glosa de despesas quando não há efetiva prestação de serviços contratados com terceiros, em concomitância com a exigência do IRRF causado por pagamentos sem comprovação da operação ou de sua causa, consoante jurisprudência do CARF que cita. Não se manifestou sobre o requerimento dos recorrentes de reconhecimento da nulidade da exigência por ilicitude das provas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

Os recursos são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, no que diz respeito à divergência jurisprudencial alegada, consoante reconhecido no despacho de admissibilidade de fls. 17301 e seguintes, o qual admitiu os recursos interpostos por entender caracterizada a divergência de interpretação suscitada. Deles, portanto, conheço.

Antes de adentrar ao mérito, contudo, verifica-se ter sido suscitado pelos recorrentes, em sede preliminar, quanto à eventual nulidade dos lançamentos de ofício, em razão da alegada ilicitude das provas que deram origem à autuação fiscal.

Contudo tal alegação foi realizada de forma absolutamente desvinculada de qualquer demonstração de divergência jurisprudencial — e sendo cediço, ademais, que a CSRF não constitui uma terceira instância recursal — trata-se de alegação não passível de análise por este Colegiado, eis que sequer foi trazido acórdãos paradigmas para que fosse possível realizar juízo prévio de admissibilidade de tal assunto para esta Câmara Superior.

Assim, entendo que tal alegação não deva ser alegada neste momento processual.

Passemos, portanto, para o exame do mérito.

A questão posta a julgamento é exclusivamente jurídica. Trata-se de decidir se é possível, ou não, a exigência concomitante de IRPJ/CSLL pela glosa de custos com o IRRF eventualmente exigível por força da constatação de pagamentos sem causa.

Os próprios custos glosados, reprise-se, não são objeto do recurso especial.

Estando bem delineada a questão ora posta sob julgamento, é de se assentar que não assiste razão alguma à recorrente.

Não há que se falar na existência de *bis in idem*, quando aplicadas as duas infrações em conjunto.

Isto porque não se está a tratar de um único fato a partir do qual se extrai uma dupla incidência tributária. Pelo contrário, trata-se, à toda evidência, de fatos geradores distintos, seja quanto ao seu aspecto material, seja quanto aos aspectos temporal e quantitativo.

A exigência de IRPJ e de CSLL se dá, no caso, pela glosa de despesas inexistentes, as quais foram deduzidas na apuração do lucro líquido contábil, ponto de partida para o cálculo da base sobre a qual incidem tais tributos, ao passo que a exigência do IRRF se dá, no caso, apenas sobre os pagamentos efetivamente realizados a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, abaixo transcrito, *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.”

A distinção quanto à materialidade dos fatos geradores captados pode ser facilmente demonstrada a partir de alguns singelos exemplos.

Há casos em que as despesas podem ter sido glosadas (por inexistentes), mas que sequer foram de fato pagas aos pretensos beneficiários, como ocorre no caso das chamadas “notas de favor”. Neste caso, haveria a exigência somente de IRPJ e de CSLL pela glosa das despesas inexistentes, mas não haveria exigência de IRRF porque não estaria materializado o correspondente pagamento.

Noutro giro, há casos em que — mesmo se tratando de pagamentos comprovadamente efetuados, mas relativos a despesas inexistentes, posto que não comprovada a correspondente operação ou a sua causa — pode haver somente a exigência de IRRF, mas não a exigência de IRPJ e de CSLL. Isto pode ocorrer por várias razões, dentre as quais o fato de o sujeito passivo estar submetido ao regime de tributação do lucro presumido ou arbitrado, por exemplo, regimes os quais são em regra indiferentes às despesas para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou então, ainda, pode ocorrer que o sujeito passivo, mesmo estando submetido ao regime do lucro real, tenha apurado prejuízo fiscal no período em questão.

Todas essas hipóteses citadas, dentre outras que se poderia imaginar, evidenciam a clara distinção das infrações quanto ao seu aspecto material.

Quanto ao aspecto *temporal*, a exigência do IRPJ e da CSLL se dá no *momento correspondente ao aproveitamento fiscal do custo inexistente* (ao final do período de apuração do lucro tributável). Já no caso do IRRF, a exigência se dá no *momento da efetivação do pagamento sem causa que o justifique*. Há clara distinção, portanto, também com relação ao aspecto temporal.

No aspecto *quantitativo*, igualmente se afiguram distintas as suas bases de cálculo. E as bases de cálculo são distintas não somente em razão do reajustamento do valor do pagamento sobre o qual recairá o imposto na fonte, mas também em razão da própria distinção material quanto aos fatos geradores captados por cada uma das incidências, posto que, conforme visto, pode haver despesas inexistentes que não motivam pagamentos, e pode também haver pagamentos sem causa completamente desvinculados de alguma despesa contabilmente reconhecida. Portanto, também com relação ao aspecto quantitativo as incidências são distintas.

Por fim, quanto ao aspecto *pessoal*, nada obstante o sujeito passivo sobre o qual recaem as exigências seja o mesmo, não se pode ignorar o fato de que, enquanto este sujeito passivo, no que diz respeito à exigência de IRPJ e de CSLL, encontra-se claramente na posição de *contribuinte* (que reduziu indevidamente o seu lucro), no caso do IRRF, muito embora a lei não expressamente assim o designe, a condição por ele ostentada é a de *responsável*, por se constituir na *fonte pagadora* dos rendimentos cuja operação ou causa não restou comprovada.

É inegável, ademais, que a não identificação da causa dos pagamentos impede o fisco de confirmar a regular tributação do rendimento auferido pelos beneficiários dos pagamentos assim feitos, circunstância esta que acentua a completa desvinculação entre os fundamentos jurídicos que dão suporte à materialidade de cada uma das infrações reportadas (glosa de custos, de um lado, e pagamentos sem causa, de outro).

Portanto, sob todas as óticas, não há como prosperar a tese de um suposto *bis in idem* quanto às mencionadas exigências.

No mesmo sentido do presente voto, assim também já decidiu o CARF, consoante os precedentes a seguir transcritos, com destaques acrescidos, *verbis*:

“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. Conseqüentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento.” (Acórdão 1402-002.210, sessão de 08/06/2016, relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

“IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPJ E CSLL APURADOS EM FACE DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS CONSIDERADAS INIDÔNEAS. CABIMENTO.

O art. 61 da Lei nº 8.981/1995, 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), **elegendos 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.

(...)

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE DESPESAS. INEXISTÊNCIA DE FATO DA DESPESA. CABIMENTO.

A base de cálculo da CSLL tem como ponto de partida o resultado líquido apurado na contabilidade. Assim, **as despesas comprovadamente inexistentes não podem compor o resultado líquido do exercício, do qual parte a apuração tanto do IRPJ quanto da CSLL. Os atos ilícitos não podem produzir quaisquer efeitos tributários na apuração do resultado dos exercícios fiscalizados.** É remansosa a jurisprudência administrativa no sentido de dar o mesmo efeito à CSLL na glosa de despesas fictícias da base de cálculo

do IRPJ .” (Acórdão 1302-002.210, sessão de 15/05/2018, relator Luiz Tadeu Matosinho Machado)

“Assunto: **Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**
GLOSA DE CUSTOS. DOCUMENTOS INIDÔNEOS. PAGAMENTO.
RECEBIMENTO DOS BENS. ADQUIRENTE DE BOA FÉ. ÔNUS DA
PROVA.

É ônus do fisco comprovar a inidoneidade do documento, bem como de comprovar que o contribuinte tinha ou deveria ter conhecimento daquela inidoneidade. É ônus do contribuinte comprovar o efetivo recebimento dos bens e o pagamento do respectivo preço, no caso de aquisições lastreadas em documentos considerados inidôneos, sob pena de glosa dos custos por parte da autoridade fiscal.

Assunto: **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**
GLOSA DE CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. TRIBUTAÇÃO
REFLEXA.

Tratando-se de custos não comprovados, cabível a sua glosa para fins de apuração da CSLL.

Assunto: **Imposto Sobre A Renda Retido Na Fonte – IRRF**

PAGAMENTO SEM CAUSA.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, o pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, assim como o pagamento efetuado ao sócio ou a terceiros, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.” (Acórdão 1102-001.287, sessão de 04/02/2015, relator João Otávio Oppermann Thomé)

“Assunto: **Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**
DESPESAS COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA. AUSÊNCIA DE
COMPROVAÇÃO. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Correta a glosa de despesas com serviços de consultoria quando o sujeito passivo, ainda que regularmente intimado, não traz aos autos qualquer elemento que demonstre a efetiva prestação do serviço.

(...)

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de auto de infração tido como decorrente, **aplica-se à CSLL as mesmas razões de decidir que nortearam o julgamento do lançamento que lhe deu origem.**

(...)

IRFON. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Correta a exigência do Imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos em relação aos quais não foi demonstrada a causa.” (Acórdão 1402-001.190, sessão de 11/09/2012, relator Leonardo de Andrade Couto)

Em face de todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do contribuinte, rejeitar a preliminar de nulidade dos lançamentos, e, no mérito, negar-lhe provimento.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

