



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11065.003148/2008-23  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-009.939 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 23 de setembro de 2021  
**Recorrente** AGRO LATINA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004, 2005

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Mauricio Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

## Relatório

O presente processo trata de exigência de IRPJ e CSLL, decorrentes da glosa de custos lastreados em notas fiscais eivadas de falsidade ideológica, bem como de IRRF relativo a pagamentos sem causa, nos anos-calendário de 2003 e 2004, acrescidos de multa de ofício qualificada e juros de mora.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 2.425 a 2.514 (Volume 13), apurou-se ainda a compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL de períodos de apuração anteriores, que também reduziram o pagamento do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2003, sobre a qual foi aplicada multa de ofício de 75% e juros de mora.

O lançamento foi mantido em primeira instância, razão pela qual a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 14/03/2012, prolatando-se o Acórdão n.º 1301-00.381 (fls. 3.463 a 3.479), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004, 2005

GLOSA DE CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

É legítima a glosa de custos operacionais quando o sujeito passivo não comprova o ingresso dos produtos no estabelecimento e a realização dos pagamentos aos fornecedores, e, além disso, são fartos e convergentes os elementos que indicam que as compras não ocorreram.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Descabe a qualificação da multa de ofício em autuação por glosa de custos, fundada meramente na falta de comprovação das aquisições. Se, como no caso dos autos, inexistente prova cabal sobre a inoportunidade das aquisições, não se pode afirmar a inidoneidade ou falsidade ideológica dos documentos, a justificar a aplicação da multa qualificada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2004, 2005

OPERAÇÃO OU SUA CAUSA NÃO COMPROVADA.

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, exclusivamente na fonte, o pagamento efetuado por pessoa jurídica a terceiros, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, cabendo o reajustamento da base de cálculo.

A decisão foi assim registrada:

Os membros da Turma acordam, por maioria, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa de ofício para 75%. Vencido o Conselheiro Carlos Jenier que dava provimento integral ao recurso.

O processo foi encaminhado à PGFN em 06/09/2012 (Despacho de Encaminhamento de fls. 3.480) e, em 08/10/2012, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 3.481 a 3.491 (Despacho de Encaminhamento de fls. 3.492), visando rever a desqualificação da multa de ofício.

Ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foi negado seguimento, conforme Despacho de Admissibilidade de fls. 3.497 a 3.500, confirmado pelo Despacho de Reexame de fls. 3.501 a 3.502.

Cientificada do acórdão em 25/02/2015 (Aviso de Recebimento de fls. 3.527), a Contribuinte interpôs, em 11/03/2015, o Recurso Especial de fls. 3.534 a 3.559 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 3.531), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, vigente à época, visando rediscutir as seguintes matérias: sendo necessários, usuais e normais os dispêndios, estes somente poderão ser glosados se o Fisco provar a inexistência das operações; e incidência de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivada pelo pagamento sem causa, se os pagamentos estiverem relacionados a operações consideradas inexistentes.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, conforme Despacho de Admissibilidade de 05/08/2015 (fls. 3.615 a 3.623), confirmado pelo Despacho de Reexame de 06/08/2015 (fls. 3.624 a 3.625), admitindo-se a rediscussão apenas da segunda matéria:

**- incidência de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivada pelo pagamento sem causa, se os pagamentos estiverem relacionados a operações consideradas inexistentes.**

Em seu apelo, quanto à matéria que obteve seguimento, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- o Conselheiro Redator afirma, no último parágrafo da folha 16 de seu voto, que, estando comprovada a saída de recursos da pessoa jurídica e não comprovadas as operações, correto também estaria o lançamento do imposto de renda na fonte por pagamento em operações sem causa;

- no parágrafo seguinte, já na folha 17, o Colegiado considera que não existe prova cabal da inidoneidade dos documentos e declara que o fisco não provou a inexistência das operações, admitindo claramente que as mesmas possam ter de fato ocorrido;

- para que seja cabível a cobrança de Imposto de Renda exclusivamente na fonte, os elementos constantes dos autos deveriam dar a certeza de que os valores que foram base de cálculo para a autuação tenham sido distribuídos aos sócios ou a terceiros, o que não aconteceu com a Contribuinte, pois ficou provado que os dispêndios foram utilizados para pagamento de matéria-prima comprovadamente adquirida.

- ora, não tendo o Fisco conseguido comprovar a inexistência das operações, sendo que todos os fatos, provas e diligências demonstram serem as mesmas não apenas necessárias, mas essenciais para a manutenção das atividades da recorrente, além de normais e usuais, não há que se falar em pagamento sem causa, portanto indevida a pretensão do Fisco de cobrar IRRF sobre os dispêndios;

- a própria Fiscalização já mudou seu posicionamento, admitindo que a simples desqualificação do registro contábil ou do documento não basta para justificar a cobrança de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, se a autoridade fiscal não comprovar o efetivo pagamento;

- esta mudança de posicionamento da Receita Federal do Brasil deverá ser obedecida pelos Agentes Fiscais doravante, em suas auditorias, e está consubstanciada na Solução de Consulta Interna nº 11 da COSIT, de 08/05/2013;

- a autoridade autuante não comprovou o efetivo pagamento sem causa de recursos a beneficiário não identificado, tampouco comprovou a destinação destes recursos aos sócios da empresa ou outras pessoas a eles ligadas, portanto tanto pela jurisprudência do CARF como pela atual orientação interna da Receita Federal, é indevida a cobrança de IRRF nesta autuação.

Ao final, a Contribuinte pede que seja conhecido e provido o Recurso Especial.

O processo foi encaminhado à PGFN em 19/09/2019 (Despacho de Encaminhamento de fls. 3.682) e, em 03/10/2019, a Fazenda Nacional ofereceu as Contrarrazões de fls. 3.683 a 3.686 (Despacho de Encaminhamento de fls. 3.687), contendo as seguintes alegações:

Do conhecimento

- a questão é eminentemente probatória, o que não pode ser feito em sede estreita de Recurso Especial, já que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova e sim na interpretação das normas.

#### Do mérito

- com efeito, na presente hipótese restou comprovada a saída de recursos da pessoa jurídica (cheques emitidos, compensados e/ou sacados), e que as correspondentes operações não estão comprovadas, sendo correto o lançamento do Imposto de Renda na Fonte por pagamentos em operações sem causa, a teor do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995;

- os fundamentos apresentados no acórdão recorrido são sólidos e não merecem qualquer reparo.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que não seja conhecido o Recurso Especial interposto pela Contribuinte ou, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

A autuação fiscal consistiu na glosa de custos para os quais se constatou operações de compra de mercadorias suportadas por notas fiscais inidôneas, o que gerou as exigências de IRPJ e CSLL. Além disso, ao entender que essas notas fiscais inidôneas estavam amparando pagamentos sem causa comprovada, a Fiscalização também constituiu crédito tributário a título de IRRF, com base no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995.

O Colegiado recorrido deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para desqualificar a multa de ofício, mantendo a exigência com multa de 75%.

Irresignada, a Contribuinte pretende rediscutir a seguinte questão: **incidência de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivada pelo pagamento sem causa, se os pagamentos estiverem relacionados a operações consideradas inexistentes.**

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional pede o não conhecimento do apelo, alegando que a Contribuinte pretende ver reapreciadas as provas, o que não poderia ser feito em sede de Recurso Especial.

Ainda que assista razão à Fazenda Nacional quanto à impossibilidade desta Câmara Superior apreciar matéria fático-probatória, esclareça-se que, no presente caso, não há que se falar em reexame de provas para o deslinde da controvérsia. Com efeito, no presente caso o cerne da questão é a possibilidade de coexistência de tributação de IRPJ e CSLL, com base na glosa de custos relativos a operações que não restaram comprovadas, e de tributação de IRRF por força da constatação de pagamentos sem causa, vinculados às mesmas operações, o que não envolve matéria probatória.

Assim, mesmo que da leitura do apelo se verifique que os argumentos da defesa possam ter se apoiado em premissa acerca da comprovação da existência ou não das operações que lastream tanto a glosa dos custos quanto a incidência do IRRF sobre pagamentos sem

causa, tais considerações estão relacionadas à primeira matéria suscitada e que teve o seu seguimento negado, na fase de admissibilidade do recurso. Assim, encontra-se encerrado o litígio quanto ao lançamento de IRPJ/CSLL, pela glosa de custos considerados fictícios, no âmbito do processo administrativo fiscal.

Destarte, a comprovação da existência das operações, que poderia eventualmente demandar o revolvimento de provas, não é sequer matéria devolvida a esta Instância Especial, restando incontroversa, inclusive com o correspondente crédito tributário incluído em pedido de parcelamento (fls. 3.650 a 3.675).

Além disso, observe-se que a comparação entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma n.º 103-22.287, acatado no despacho de admissibilidade do Recurso Especial, revela que ambos os julgados trataram de situações fáticas similares, em que se discutiu a incidência de IRRF decorrente de pagamentos sem causa comprovada, de valores correspondentes a custos glosados que ensejaram lançamentos de IRPJ, tendo os respectivos Colegiados adotado, entretanto, entendimentos diametralmente opostos, o que demonstra a divergência jurisprudencial suscitada.

### **Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e passo a analisar o mérito.**

De plano, esclareça-se a absoluta impossibilidade de discussão acerca de questão estranha ao presente processo, trazida em sede de memorial e sustentação oral pela Contribuinte, já que a matéria devolvida a este Colegiado é a concomitância das exigências de IRPJ e IRRF, na circunstância específica tratada nos autos.

Repita-se que a matéria que remanesce em litígio é a possibilidade de exigência do IRRF decorrente do pagamento sem causa, concomitantemente com a glosa dos custos que ensejou a exigência de IRPJ/CSLL. Essa matéria não é nova e já foi objeto de inúmeros julgados da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, destacando-se o Acórdão n.º 9101-004.250, de 09/07/2019, da lavra da Ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, cujos fundamentos ora adoto como minhas razões de decidir (destaques próprios):

A matriz jurídica para o IRRF é o art. 61 da Lei n.º 8.981/85:

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.

§ 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.**

Verifica-se que a incidência do IRRF na hipótese decorre da entrega de valores a terceiros sem a comprovação da operação que lhes deu causa.

Trata-se de incidência autônoma e com base de cálculo específica, sem qualquer relação com a apuração do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual.

Diante desse cenário, a interpretação dos dispositivos do art. 61, da Lei n.º 8.981/95, nos leva a concluir que o fato jurídico que enseja o IRRF decorre de pagamentos sem causa (§ 1º) e a base de cálculo é fixada depois do reajustamento do rendimento bruto (§ 3º).

No caso dos autos e à luz de tudo o que já se mencionou, restou entendido que a interessada não logrou êxito em comprovar a efetiva prestação dos serviços prestados por agentes supostamente contratados para a intermediação de negócios, razão pela qual deve ser aplicado o comando legal.

Contudo, alega a recorrente precedentes do CARF que suportariam a sua pretensão, no sentido de que só caberia a incidência de IRRF se as despesas não fossem glosadas.

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

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

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

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

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

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

Ademais, ainda que se possa pensar de forma distinta, com base numa interpretação econômica das regras tributárias, convém ressaltar que é vedado a este Conselho negar eficácia a norma tributária vigente e válida, a teor do disposto na Súmula CARF nº 2 ("*o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*").

Portanto, conclui-se que não há vedação para a exigência em paralelo de IRRF (sobre o pagamento sem causa) e do IRPJ e da CSLL (pela glosa de despesas fictícias), pois se trata de fatos distintos, os quais devem ser apurados e autuados, sem margem para discricionariedade, como determina o art. 142 do Código Tributário Nacional.

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

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

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

No mesmo sentido do presente voto é a farta a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

**Acórdão n.º 9101-004.543, de 07/11/2019**

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

Ano-calendário: 2010, 2011

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

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

**Acórdão n.º 9101-003.341, de 17/01/2018**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. COEXISTÊNCIA COM GLOSA DE DESPESAS DO IRPJ.

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

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

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

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

**Acórdão n.º 9101-002.605, de 15/03/2017**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2004, 2005

LANÇAMENTO REFLEXO DO IRPJ. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

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

As bases jurídicas para a incidência do IRPJ/Lucro Real e do IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa são completamente distintas.

**Acórdão n.º 9202-003.876, de 12/04/2016**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2005

(...)

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

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

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo