



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.737943/2019-71
ACÓRDÃO	1001-003.990 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALUMI PUBLICIDADES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

NULIDADE.

Afastado está o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos quando observadas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

DECADÊNCIA.

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.

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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 modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não

definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO

Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$1.756.518,16 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada referente ao ano-calendário de 2014, e-fls. 02-10:

**PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO INFRAÇÃO:
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE
OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA**

Constatou-se que a Alumi pagou a PDA Projeto valores como se prestação de serviço fosse, quando na realidade a causa dos pagamentos era outra, assim lança-se o Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamentos sem causa ou de cujas operações não comprovadas, contabilizadas ou não, tudo conforme Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante e indissociável deste auto de infração. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 17/10/2014 e 03/11/2014:

Art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; art. 674 do RIR/99; Art. 730 do RIR/2018 Art. 61, §3º da Lei nº 8.981, de 1995; art. 674 do RIR/99; Art. 730 do RIR/2018

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Representação Fiscal para fins Penais – Processo nº 10166.737945/2019-60

A Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) está formalizada no processo nº 10166.737945/2019-60. Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 11-23:

47. Ao prestar falsa informação às autoridades, efetuando pagamentos à PDA Projeto como se fossem decorrentes de prestação de serviços, quando o verdadeiro motivo era outro, efetuou retenção de tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), declarando em DIRF tais pagamentos e retenções, o sujeito passivo contribuiu para a supressão de tributo devido, além de fraudar a fiscalização tributária omitindo ganho ilegais da PDA Projeto. Assim, incidiu na conduta previstas nos art. 1º, inc. I e II, e art. 2º da Lei nº 8.137/90:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo(...);(destaquei)

48. Os mesmos elementos elencados para justificar a qualificação da multa de ofício dão suporte para a comunicação ao Ministério Público Federal da conduta, em tese, delituosa do contribuinte.

49. Assim, em cumprimento ao disposto no art. 2º, I da Portaria RFB nº 1.750, de 12/11/2018, tendo em vista a ocorrência, em tese, de fatos que poderão configurar crimes contra a ordem tributária, Lei 8.137/1990, formalizou-se a Representação Fiscal para Fins Penais protocolizada nº processo eletrônico nº. 10.166.737945/2019-60.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 4ª Turma da DRJ/REC/PE nº 11-67.064, de 08.04.2020, e-fls. 314-352:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2014

PAGAMENTO SEM CAUSA OU SEM OPERAÇÃO COMPROVADA

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

ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A análise de alegação contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente. A DRJ é órgão incompetente para tanto.

DECADÊNCIA.

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício deve ser qualificada, no percentual de 150%, sempre que restar caracterizado nos autos que o sujeito passivo praticou conduta tipificadas em lei como sonegação, fraude ou conluio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

Recurso Voluntário

Notificada em 23.10.2020 (sexta-feira), e-fls. 358, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 24.11.2020, e-fls. 360-419, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

II.c – Da Decadência Do Direito De Constituir O Crédito:

Pelo que se percebe dos fundamentos do r. Acórdão nº 11-67.064 da e. 4ª Turma da DRJ/REC não foi acolhida a decadência, tendo em vista que na visão do citado órgão julgador: (i) deve se aplicar ao caso concreto a Súmula CARF nº 114; (ii) afirma na decisão recorrida que referida Súmula tem efeito vinculante, com fulcro no art. 100, II do CTN; (iii) afirma ainda que o exercício seguinte é o exercício fiscal e não o fato gerador diário ou mensal; e (iv) no caso concreto, na sua visão, o exercício seguinte para os 02(dois) depósitos seria a data de 01/01/2015. Equivoca-se a decisão recorrida e, ainda, esquece completamente de falar sobre a existência de pagamento!!!

Conforme exposto na descrição dos fatos, a questão sub examine refere-se ao suposto crédito tributário de IR/Fonte, constituído em 29 de novembro de 2019,

relativo aos fatos geradores ocorridos nas seguintes datas, a saber, 17/10/2014 e 03/11/2014, conforme consta das fls. 09 do TDPF. Isso é inconteste!!!

Note-se que os fatos geradores, bem como as datas de vencimento do tributo exigido são diários, isto é, ocorrem no mesmo dia em que são realizados os pagamentos, e se trata de um recolhimento definitivo na fonte. É isto o que estabelece o artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Assim, para o correto desenlace da presente discussão, é de fundamental importância o estudo da natureza jurídica do lançamento tributário do IR/Fonte, bem como do prazo que o Fisco tem para constituir eventual crédito tributário mediante o lançamento de ofício.

Isto porque, estando o tributo em tela sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição de eventual crédito pelo Fisco deve ser contado de acordo com o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, ou seja, em não concordando a autoridade fiscal com o procedimento efetuado pelo contribuinte, poderá proceder ao lançamento de ofício do valor que entender devido, no prazo de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência dos fatos jurídicos tributários, quais seja, das datas de 17/10/2014 e 03/11/2014, respectivamente. [...]

Assim, há que se concluir que, em se tratando de lançamento por homologação, e não havendo oposição por parte do Fisco no prazo de 05 (cinco) anos contados da ocorrência dos fatos jurídicos tributários (17/10/2014 e 03/11/2014), manifestada mediante a lavratura de auto de infração ou de notificação de lançamento, decaído estará o direito de a administração pública constituir novo crédito tributário.

Analisando-se o presente caso, em que o tributo exigido (IR/Fonte) é sujeito ao lançamento por homologação, bem como que a constituição do crédito ocorreu em 29/11/2019 e que os fatos geradores ocorreram nos dias 17/10/2014 e 03/11/2014, conclui-se que todos os fatos geradores ocorridos foram atingidos pela decadência.

Assim, diante dos argumentos apresentados, embasados na jurisprudência firmada, requer-se o reconhecimento da extinção do crédito tributário lançado, pois este se deu após o dies ad quem do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência dos fatos jurídicos tributáveis, considerando que no caso presente existe a retenção e o pagamento do tributo!!!

Repita-se!!! No caso presente existe pagamento (retenção e recolhimento dos impostos devidos), inclusive o IRRF, conforme a própria Fiscalização afirma no auto de infração lavrado, sendo desnecessária qualquer insegurança acerca do tema. Veja-se o que consta do item VII do auto de infração lavrado pelo AFRF:

47. Ao prestar falsa informação às autoridades, efetuando pagamentos à PDA Projeto como se fossem decorrentes de prestação de serviços, quando o verdadeiro motivo era outro, EFETUOU RETENÇÃO DE TRIBUTOS (IRPJ, CSLL, PIS e

Cofins), declarando em DIRF tais PAGAMENTOS e RETENÇÕES, o sujeito passivo contribuiu para a supressão de tributo devido, além de fraudar a fiscalização tributária omitindo ganho ilegais da PDA Projeto.

Assim, incidiu na conduta previstas nos art. 1º, inc. I e II, e art. 2º da Lei nº 8.137/90: (g.n.). Aliás, ainda que não prevaleça a tese sustentada pela Recorrente de que se aplicaria ao presente caso a hipótese contida no artigo 150, § 4º do CTN (05 anos contados a partir dos fatos geradores, ou seja, 17/10/2014 e 03/11/2014, posto que no caso existe pagamento), caso se entenda pela aplicação do artigo 173, inciso I do CTN, o que se admite apenas a título de argumentação, em homenagem ao princípio da eventualidade, é certo que, mesmo assim, o direito de lançar todo o crédito constituído foi fulminado pelo instituto da decadência.

Isto porque, assumindo-se a hipótese de aplicação do artigo 173, inciso I do CTN ao presente caso, a contagem do prazo decadencial iniciaria no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso do IR/Fonte, cujo período de apuração é diário (vide § 2º, do artigo 61, da Lei nº 8.981/95), o lançamento tributário poderia ser realizado a partir do primeiro dia após a ocorrência do fato gerador, que será sempre o dia em que houver a ocorrência do evento (suposto pagamento sem causa).

Assim, no presente caso, o exercício seguinte, cujo primeiro dia será o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial, não será o ano seguinte da ocorrência do fato gerador, mas sim o dia imediatamente após àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e, por consequência, o segundo após a ocorrência do fato gerador.

É de se destacar que o termo “exercício” empregado pelo inciso I, do artigo 173, do Código Tributário Nacional, é o que se chama na prática de período de apuração, ou seja, não se pode confundir o termo “exercício” adotado pelo CTN como exercício fiscal ou financeiro.

Desse modo, o período de apuração do tributo define o critério a ser adotado para o início da contagem do prazo decadencial, isso porque no auto de infração lavrado foi aplicado o art. 61, da Lei nº 8.981/95, em especial seu § 2º. [...]

Ad argumentandum tantum, frise-se que no caso presente estamos diante de destaque e pagamento de IRRF exatamente sobre os fatos geradores objeto da autuação já discutida em primeira instância administrativa, sendo certo gravar que o próprio AFRF reconhece a existência de pagamento pelas notas fiscais emitidas, as quais tiveram as retenções devidas, inclusive referente ao imposto de renda.

Deveras, em resumo, mesmo que se entenda pela aplicação do artigo 173, inciso I do CTN, restou decaído o direito de o Fisco constituir todos os créditos tributários (fatos geradores: 17/10/2014 e 03/11/2014) quando do lançamento consumado pela lavratura do auto de infração, cuja ciência se deu apenas em 29/11/2019.

III – DO MÉRITO APLICÁVEL AO CASO CONCRETO:

III.a – Da Legitimidade E Legalidade Da Contratação Realizada. Ato Jurídico Válido, Vigente E Eficaz:

Em relação ao presente tópico e, em especial ao analisar o *decisium* recorrido, percebe-se que existem as seguintes afirmações pelo órgão de primeira instância. Vejam-se, a seguir: (i) afirma a decisão recorrida que não desconstituiu o contrato; (ii) afirma ainda que os pagamentos à PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA. não se referem à prestação de serviço; (iii) afirma que a INFRAMÉRICA não poderia contratualmente forçar a Recorrente a realizar os pagamentos de serviços não prestados; e(iv) conclui, por último, que não houve a prova dos serviços prestados, daí porque se aplicaria ao caso concreto o pagamento sem causa.

Equivoca-se o r. Acórdão proferido no julgamento de primeira instância, isso porque, no caso concreto, deve-se observar que – diferentemente do que afirmam os Srs. Agentes Fiscais e os Julgadores de primeira instância administrativa – o contrato existente entre a Recorrente e a INFRAMERICA e, por sua vez, suporta a prestação de serviço da forma como ela foi realizada, ou seja, o contrato entabulado com o citado ente efetivamente obrigava as partes, não cabendo ao Fisco simplesmente tentar desconstituí-lo(ainda que indiretamente). Veja-se que a decisão recorrida afirma que não houve desconstituição do contrato, entretanto deixa de lado a existência e a necessidade de cumprimento das cláusulas contratuais, na medida em que o “contrato faz lei entre as partes.” [...]

Pois bem. À luz do Código Civil Brasileiro, todo negócio jurídico, para que seja juridicamente válido, deve obedecer a três requisitos, cumulativamente. São eles: (i) ser firmado por agentes capazes; (ii) ter objeto lícito, possível, determinado ou determinável; e (iii) ter forma prescrita ou não defesa em lei.

Assim estabelece o artigo 104 do Código Civil, in verbis:

“Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei.” Note-se que, no caso analisado, a anuência das partes não foi tácita, mas sim expressa, já que os pagamentos em relação à prestação dos serviços foram devidamente registrados na contabilidade da Recorrente, estando devidamente espelhadas nas suas demonstrações contábeis, pagamentos esses feitos à empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., os quais foram realizados por determinação do Presidente da INFRAMERICA e, mais, alicerçados em cláusula contratual que faz lei entre as partes. [...]

Esses registros contábeis acima gravados, juntamente com o trânsito financeiro dos recursos em relação aos 02 (dois) fatos geradores autuados, demonstram que a Recorrente apenas fez aquilo que estava cravado no contrato entabulado com a INFRAMERICA e constituem as provas de que os serviços foram prestados, ainda que tardiamente, tal como afirma o AFRF na lavratura do auto de infração.

Portanto, no caso em tela, pode-se afirmar que restaram cumpridos todos os requisitos necessários para a validade do contrato pactuado pela Recorrente e pela INFRAMERICA, até porque por força do citado contrato, cabia à Recorrente todos os custos decorrentes de instalações necessárias ao Espaço de Mídia Aeroportuária, conforme cláusula oitava do referido contrato celebrado.

Assim, a Recorrente, por todos os meios que se analisa a prestação de serviço, estava obrigada a cumprir o mencionado contrato, e mais, fez isso no interesse e a mando da INFRAMERICA, de maneira legal e fundamentada.

Com efeito, se a Recorrente foi ludibriada por tal órgão, pela eventual falta e/ou prestação de serviços de forma tardia pela empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., estes deverão ser apenados por isto, mesmo porque, para a Recorrente a contratação foi absolutamente útil, na medida em que ela não estava fazendo nada a mais do que efetivamente cumprir o contrato que foi entabulado com a INFRAMERICA e a própria determinação do seu Presidente.

Pois bem. O contrato e os documentos apresentados, bem como a prova das movimentações financeiras inerentes à prestação de serviço realizada, demonstram, inequivocamente, que há causa para todos os pagamentos realizados.

Percebe-se, pois, que os Agentes Fiscais tentam justificar a possibilidade de imputação do pagamento sem causa à Recorrente com base em mera presunção de que os serviços não foram prestados ou foram de forma tardia, pelo que conclui-se que não há qualquer elemento nos autos que comprove suas alegações.

Ainda em relação à comprovação dos fatos alegados e demonstrados pela análise do contrato entabulado com a INFRAMERICA, comente-se que além da apresentação de tais instrumentos, a Recorrente comprovou a efetivação do repasse dos recursos à empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., por meio de sua própria documentação contábil, devidamente analisada e não contestada pela Fiscalização.

Assim, com base nos documentos apresentados, a Fiscalização nada consegue provar contra a Recorrente, que possa imputá-la qualquer responsabilidade por alegados pagamentos sem causa. Ou seja, todas as supostas provas nada mais são do que meras presunções, o que já se demonstrou a saciedade desde o início da presente.

Dessa maneira, ante o exposto, como não é admissível a tributação com base em meros indícios, presunções, demonstrado está que a manutenção da autuação fiscal em comento não deve prosperar.

Frise-se novamente: a Fiscalização tão somente externa seus convencimentos sem, no entanto, apresentar quaisquer provas que sustentem suas convicções. Não restaram comprovadas quaisquer irregularidades. Pelo contrário, demonstrou-se a coerência dos atos da Recorrente e seu total desconhecimento em relação a outros fatos que permearam a relação da INFRAMERICA com a empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., até porque a própria Fiscalização nas fls. 02 do TDPF afirma que tais ocorrências aconteceram “sem o conhecimento do concessionário Alumí”.

Assim sendo, o processo administrativo fiscal se caracteriza pelo conjunto de atos interligados, expedidos pela Administração, visando a exigência do crédito tributário, pelo que tratam-se de atos vinculados, ou seja, o agente administrativo fica obrigado a agir de acordo com o que determina a legislação que trata da matéria. Assim, para que haja a lavratura do auto de infração, mister se faz a certeza pela autoridade fiscalizadora de que o contribuinte tenha cometido alguma infração à legislação tributária.

Para o lançamento tributário é necessário que a descrição do fato contido no auto de infração seja bastante clara e objetiva, não se admitindo presunções, de forma que não parem dúvidas acerca da ocorrência do fato, e que haja a completa subsunção desse fato à norma jurídico-tributária, sob pena de nulidade do lançamento. [...]

Desta maneira, ante o princípio da estrita legalidade, e tendo em vista o fato da atividade administrativa de lançamento ser plenamente vinculada, conforme estabelecem, respectivamente, o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, e o artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), para que se constate a efetiva realização da hipótese de incidência tributária, é muito importante e indispensável que se tenha certeza acerca dos fatos descritos no lançamento (que se dá por meio da lavratura do auto de infração).

Portanto, comete a fiscalização uma ilegalidade ao exigir da Recorrente imposto sobre um fato jurídico não tributável, extrapolando a hipótese de incidência e o momento de ocorrência do fato imponible descritos em nossa Carta Magna.

No caso em tela, para que o auto de infração pudesse subsistir, seria necessário que a fiscalização comprovasse, documentalmente, por meios diretos e não indiretos (presuntivos) a alegada inexistência da prestação de serviços, ante toda a documentação que lhe foi apresentada. [...]

Isto porque na hipótese de a presunção não corresponder à verdade - como ocorre no caso sub examine - o contribuinte estará à mercê de ato indiscutivelmente arbitrário por parte do Poder Público, e que resultará em penalidade injusta por uma falta que, de fato, não foi cometida.

Justamente para resguardar os particulares de eventuais atos arbitrários por parte do Poder Público, é necessário que toda e qualquer irregularidade eventualmente verificada esteja severamente atrelada ao princípio da verdade material. [...]

Nessas condições, para que o Fisco Federal pudesse lavrar algum auto de infração em face da Recorrente, deveria, segundo o que preceituam os princípios da verdade material e da legalidade, ter comprovado plenamente, por meios seguros e irrefutáveis, a suposta falta de causa para o pagamento e não simplesmente desconsiderar o contrato apresentado pela Recorrente que fora devidamente entabulado com a INFRAMERICA, sendo certo reiterar que o pagamento feito à empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA. foi realizado por força de contrato. [...]

Pelo até então exposto, resta evidente a necessidade de cancelamento do auto de infração ora combatido, pois a Recorrente, em momento algum, incorreu em pagamento sem causa, uma vez que todos os pagamentos por ela efetuados decorreram de ordem do Presidente da INFRAMERICA, ou seja, da necessidade de cumprir com suas obrigações contratuais (cláusulas contratuais que “fazem lei entre as partes”), sendo certo gravar que se houve algum tipo de ilegalidade, o que se admite apenas a título argumentativo, foi sem seu conhecimento, o que retira de validade o fundamento principal do auto de infração que é o sobredito pagamento sem causa.

III.b – Da Efetiva Saída De Recursos Da Recorrente Para Pagamento Com Lastro Contratual E Determinação Do Presidente Da INFRAMÉRICA:

Como já mencionado em momentos anteriores, a Fiscalização fundamenta o lançamento do crédito tributário no suposto fato de que a Recorrente efetuou pagamentos em relação aos serviços que supostamente não foram prestados pela empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA.

O fundamento essencial para tal entendimento reside na desconsideração da validade jurídica do contrato entre a Recorrente e a INFRAMERICA (contrato esse que foi devidamente apresentado à Fiscalização), pelo que reitera-se que a Recorrente cumpriu sua parte no contrato quando obedeceu às ordens do Presidente da INFRAMERICA e procedeu à contratação da citada empresa acima gravada.

Pode-se concluir, portanto, conforme já mencionado, que, aos olhos dos Srs. Agentes Fiscais e do r. Acórdão recorrido, os pagamentos feitos em favor da empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA. foram feitos sem a devida causa, razão porque se justificaria a tributação exclusiva do IR/Fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento).

Na referida decisão ora recorrida, qual seja, o r. Acórdão n.º 11-67.064 da e. 4ª Turma da DRJ/REC há afirmação no sentido de que, a saber: (i) “a existência de um projeto foi somente para dar validade ao contrato”; e (ii) ainda na sua visão, os documentos apresentados quando da tramitação do TDPF não têm validade,

entretanto, a decisão recorrida não afirma realmente o porquê de desconsiderá-los, ainda que indiretamente!!!

No entanto, o que se percebe é uma total incoerência no raciocínio adotado pela Fiscalização e pela decisão de primeira instância administrativa, notadamente porque, se por um lado ela desconsiderou a prestação de serviços realizadas pela empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., tributando o pagamento sem causa por parte da Recorrente, por outro, não desconsiderou o contrato entabulado entre a INFRAMERICA e a própria Recorrente.

Por essa razão, pode-se concluir que a Fiscalização e a decisão recorrida reconheceram como sendo legítimos os pagamentos feitos pela Recorrente à empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA. e, obviamente, por consequência lógica, que houve cumprimento do contrato entre a Recorrente e a INFRAMERICA, em especial a determinação de que todos os custos decorrentes de instalações necessárias ao Espaço de Mídia Aeroportuária, conforme cláusula oitava, seriam da Recorrente.

Partindo-se dessa premissa, a conclusão inevitável é no sentido de que a Recorrente efetivamente pagou pela prestação de serviço realizada, ainda que tardiamente, e os pagamentos por ela realizados tiveram como causa a própria prestação dos serviços pela citada empresa.

Ademais, conforme se verifica pela análise do tópico específico, os pagamentos referentes à prestação de serviços ocorreram, tendo efetivamente transitado os valores pelas contas correntes da Recorrente em benefício da empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., havendo também a devida contabilização dos tais montantes.

Ora, se os I. Agentes Fiscais se valerem de determinados critérios subjetivos, conduta essa corroborada pelo decisum recorrido, sem a devida análise do contrato entabulado entre a Recorrente e a INFRAMERICA, de tal modo a concluírem pela ineficácia jurídico-probante do respectivo instrumento, por que razão, então, adotar critérios distintos para a análise do contrato entabulado com tal instituição???

Parece que a única resposta para tal indagação consiste na intenção dos agentes em punir arbitrariamente a Recorrente, que nada mais fez do que efetuar o pagamento à empresa prestadora de serviço, pagamento esse realizado a mando e por ordem da INFRAMERICA, ou então os Srs. Agentes Fiscais, com o objetivo de aplicar a mais onerosa tributação, preferiram o cômodo caminho de retirar a validade jurídica do contrato realizado, o que não pode ser admitido.

Doutra banda, também não ficou evidenciado durante o procedimento fiscalizatório que os Srs. Agentes Fiscais teriam procedido a todas as diligências para apurar o ocorrido nas empresas, pelo que simplesmente lavraram o auto de infração com base em delações (colaborações premiadas) realizadas, deixando de

lado a necessária verificação da verdade, ainda mais se tratando de delações que foram realizadas para se conseguir “benefícios” no âmbito penal. [...]

Como bem sabido, a Fiscalização deve guardar estrita obediência aos princípios que regem a administração pública, dentre os quais destacam-se o da motivação e o da legalidade. Sendo assim, jamais poderiam os Srs. Agentes Fiscais ter lavrado o presente auto de infração sem fazer o levantamento e exame completo de toda a documentação contábil da Recorrente e das empresas que estão direta e indiretamente ligadas com os supostos fatos geradores aqui autuados.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional estabelece os critérios necessários à validade do ato de lançamento [...].

Sobressai desse dispositivo legal a imposição à Fiscalização (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar a ocorrência do fato concreto aos termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando-o e tipificando-o.

Assim, há a necessidade, pelos próprios princípios que regem a Administração (principalmente os princípios da motivação e da legalidade), da real constatação da ocorrência do fato gerador a fim de se averiguar o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte. [...]

Caberia, portanto, à Fiscalização, analisar todos os fatos informados no curso do TDPF, para fins de verificação do cumprimento da obrigação tributária pela Recorrente e, não somente, como efetivamente ocorreu, proceder ao lançamento com base em presunções, razão pela qual o presente auto de infração é totalmente nulo, devendo ser rechaçado por esta Colenda Turma de Julgamento do CARF.

Dessa forma, a incoerência dos atos fiscalizatórios na apuração do tributo devido pela Recorrente e a falta da busca da verdade material por meio de todos os meios de prova admitidos, por óbvio, ofendem a tipicidade da autuação, ocasionando a invalidade desse ato administrativo de lançamento, devendo essa Colenda Turma de Julgamento do CARF, também por esse aspecto, desconstituir a presente autuação.

III.c – Da Comprovação Do Serviço Efetivamente Prestado:

Conforme demonstram os documentos anexados aos autos, a prestação de serviço efetivamente ocorreu, em que pese a alegação do AFRF e da decisão recorrida no sentido de que foi tardia.

Assim, em vista de existência do contrato entabulado entre a Recorrente e a INFRAMERICA, os comprovantes das realizações das transações financeiras, bem como a importante informação de que a Recorrente não tinha conhecimento de outros fatos que não fossem os da efetiva prestação de serviço, no qual se registrou todos os pagamentos efetuados, resta claro que houve a realização dos serviços que foram objeto de autuação.

O dinheiro efetivamente saiu da Recorrente e, comprovadamente, foi recebido e contabilizado pela empresa, qual seja, PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., pelo que face à realidade efetiva de tal ocorrência, o auto de infração também deverá ser cancelado por esta Colenda Turma Julgadora do CARF.

III.d – A Contabilidade Faz Prova Em Favor Da Recorrente:

Em relação ao presente tópico os fundamentos do r. Acórdão nº 11-67.064 da 4ª Turma da DRJ/REC se resumem nos seguintes: (i) “não se questiona a escrituração e sim os pagamentos que são sem causa”; e (ii) afirma ainda a decisão recorrida que a “escrituração não está baseada em fatos ocorridos.” Ora Colenda Turma de Julgamento!!! Há comprovação da realização dos 02(dois) pagamentos, bem como da existência do contrato entre a Recorrente e a INFRAMERICA que fundamentam a prestação de serviço realizada (cláusulas contratuais que “fazem lei entre as partes”), importante destacar que, nos termos do artigo 967 do RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018), a escrituração mantida com observância das disposições legais (in casu, o que jamais foi questionado pelo Fisco e pelos AFRF) faz prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais [...].

Pois bem. Documentos hábeis são todos aqueles não expressamente proibidos por lei: como visto, segundo o artigo 104 do Código Civil, a validade do ato jurídico requer agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei; e mais, a validade das declarações de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir (art. 107 do Código Civil).

Assim, in casu, a declaração de vontade consubstanciada no contrato entabulado entre a Recorrente e a INFRAMERICA, não havendo forma especial legalmente prevista, e sendo os agentes capazes e lícito o objeto, é documento hábil para comprovar o fato, o que faz prova em favor da Recorrente.

Com efeito, a contratação em análise, realizada pela Recorrente, foi toda devidamente registrada em sua escrituração contábil, razão pela qual trata-se sem sombra de dúvidas de prova em seu favor, na medida em que se fosse sua vontade realizar ato escuso, o que se admite meramente a título argumentativo, não o faria de forma legal, registrada e levando todos os fatos ao conhecimento pleno do Fisco. [...]

In casu, está mais do que demonstrado que as autoridades fiscais não provaram a inveracidade dos fatos contabilizados!!!

Registre-se, também, que o único intuito da Recorrente com relação aos pagamentos realizados, era cumprir efetivamente a determinação que fora dada pelo Presidente da INFRAMERICA, a qual estava vinculada à manutenção de suas próprias atividades, o que conseguiu, isso porque cumpriu aquilo que estava no contrato assinado.

Assim, por mais este argumento, sem prejuízo dos demais, é imperioso o cancelamento da autuação em questão.

Vejam-se mais argumentos a seguir!!!

III.e – Reajustamento Da Base De Cálculo – Ofensa Ao Conceito De Tributo, Bem Como Aos Princípios Da Razoabilidade, Proporcionalidade E Da Vedação De Utilização De Tributo Com Efeito De Confisco:

A decisão recorrida em relação ao presente tema aplica a Súmula nº 2 do CARF, entretanto, conforme se verifica pela análise do TDPF e do Demonstrativo de Apuração constante do auto de infração, as bases de cálculo utilizadas pelos Srs. Agentes Fiscais para apurar o suposto montante devido pela Recorrente sofreram a aplicação do chamado reajustamento, conforme prescreve o artigo 61, § 3º da Lei nº 8.981/95.

Obedecendo-se essas regras de reajustamento de base de cálculo, tem-se, no presente caso - em que a alíquota do IRRF é de 35% -, que um hipotético rendimento pago no importe de R\$ 65,00 possui, em virtude do reajustamento, uma base de cálculo de R\$ 100,00.

Aplicando-se a alíquota devida sobre a base de cálculo, apura-se o imposto a pagar no montante de R\$ 35,00, que, mediante mero cálculo aritmético, equivale a 53,85% do valor do pagamento líquido efetuado. Ou seja, na hipótese de um determinado contribuinte realizar um pagamento sem causa na importância de R\$ 65,00, deverá pagar, somente a título de Imposto de Renda na Fonte (IRRF), R\$ 35,00, que equivalem a 53,85% do montante desembolsado.

No caso em tela, foi aplicada multa qualificada de 150% do tributo devido, ou seja, neste caso o valor cobrado a esse título importa em R\$ 87,50, considerando-se a mesma base hipotética de R\$ 35,00.

Adicionando-se o valor do imposto (R\$ 35,00) ao valor da multa (R\$ 87,50), verifica-se que a exigência fiscal, nesse caso exemplificativo, totalizará R\$ 122,50, que correspondem a 285,71% do valor pago supostamente sem causa.

Essa exagerada exigência fiscal ofende vários princípios tributários, notadamente o que estabelece o conceito de tributo, contemplado no artigo 3º do Código Tributário Nacional, bem como os não menos importantes princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação de utilização de tributo com efeito de confisco, conforme restará amplamente demonstrado abaixo.

Não é demais lembrar que os Srs. Agentes Fiscais constituíram o crédito tributário sob o fundamento que a Recorrente teria efetuado, em 17/10/2014 e 03/11/2014, pagamentos sem causa, em decorrência do que exigiram o vultuoso IR/Fonte e a respectiva multa qualificada, nos termos da legislação aplicável.

Isso se deu justamente para que a Recorrente caísse na excessiva incidência tributária prevista no artigo 61, § 1º da Lei nº 8.981/95, que, conforme

demonstrado acima, torna exigível o imposto em montante praticamente igual ao do seu fato gerador.

Da forma como ocorreu o enquadramento da suposta infração, percebe-se que a verdadeira intenção dos fiscais sempre foi a de punir a Recorrente, a ponto de constituírem um crédito tributário praticamente impagável.

Essa intenção de punir a Recorrente jamais poderia ter-se convertido em exigência de imposto, já que tributos não poderão, de forma alguma, ser utilizados como sanção a ato ilícito, a teor do que dispõe o artigo 3º do Código Tributário Nacional [...].

No presente caso, de acordo com as conclusões lógicas decorrentes da narrativa dos fatos, percebe-se que os AFRF ofenderam claramente o conceito de tributo, pois procederam ao lançamento do imposto como meio de punir a Recorrente pelo suposto pagamento sem causa.

Ademais, o lançamento ora impugnado feriu igualmente o princípio da razoabilidade. [...]

Enfim, de acordo com o princípio da razoabilidade, o Estado não pode impor obrigações, vedações ou sanções aos administrados em medida superior ao necessário para atender o interesse público, segundo critério de razoável adequação dos meios aos fins constitucionalmente estabelecidos.

A importância desse princípio constitucional implícito foi reconhecida pelo legislador ordinário na Lei n.º 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

De acordo com o art. 2º dessa lei “a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

Decorrência lógica do princípio da razoabilidade, o princípio da proporcionalidade demanda que as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja reclamado para cumprimento da finalidade de interesse público a que está atrelada. [...]

Transpondo essas lições ao presente caso, nota-se que o exorbitante crédito tributário apurado nessa ação fiscal e a multa aplicada violam frontalmente os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Com efeito, não é razoável que a Recorrente seja compelida ao pagamento de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e consecutiva multa em montantes que equivalem ou superam os valores ensejadores da obrigação tributária. A propósito, pergunta-se: quanto a Recorrente deveria ter lucrado em 2014 para dar causa ao pagamento de imposto de renda nos montantes lançados pela fiscalização? O valor a ser contido nessa resposta não é factível, nem tampouco razoável.

Ademais, diante da insegurança dos eventos infracionais relatados pelos Srs.

Audidores Fiscais, nota-se que a manutenção da incerteza quanto ao cometimento das irregularidades apontadas na ação fiscal acarreta também violação ao princípio da proporcionalidade, tendo em vista o exorbitante crédito tributário constituído no valor de R\$ 1.756.518,16 (um milhão, setecentos e cinquenta e seis mil, quinhentos e dezoito reais e dezesseis centavos) e que está em total desconformidade com os resultados apurados pela Recorrente.

Frise-se, ainda, que o reajustamento da base de cálculo associada à multa imposta de 150% possui nítido caráter confiscatório. Tal imposição é expressamente vedada pelo art. 150, IV da nossa Constituição Federal [...].

O STF considerou relevante a tese de ofensa ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco. [...]

Por conseguinte, nota-se que a vultosa quantia exigida a título de Imposto de Renda Retido na Fonte e de multa imposta nesse caso importam em nítida violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, além de possuírem nítido caráter confiscatório, razão pela qual deverá essa Colenda Turma de Julgamento declarar a insubsistência do auto de infração tal como lavrado.

Mas não é só. Além da falta de razoabilidade desta autuação (trata-se de uma exigência absolutamente desproporcional, que recai sobre o patrimônio da Recorrente, com o poder de destruição da própria Recorrente, uma vez que, em prevalecendo a autuação, não restará à Recorrente outra alternativa que não a de requerer a própria falência) a essência do pressuposto no qual se pautaram os Agentes Fiscais para autuar a Recorrente também não é razoável.

Com efeito, não é razoável pensar, supor ou imaginar que a Recorrente procederá ao pagamento de valores relevantes à empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., bem como à contabilização e evidenciação dessas transações, caso tivesse a mínima intenção de omitir sua causa para o fim de deixar de pagar imposto ao Fisco Federal.

Também não é razoável pensar, supor ou imaginar que uma entidade que quisesse fraudar o Fisco ou omitir-lhe dados procedesse com consciência dolosa na realização de tais pagamentos, ainda mais quando se trata de empresa do porte da Recorrente, cuja respeitabilidade da marca e notoriedade dos serviços já superam a existência em mais de 47 (quarenta e sete) anos. [...]

Assim, não sendo razoável nem proporcional a autuação em questão, também por este motivo ela deverá ser cancelada, nos termos do que estabelece o artigo 2º da Lei nº 9.784/99 e as demais normas de regência.

III.f – Da Hierarquia Das Normas - Impossibilidade De Revogação Do Artigo 43 Do CTN Pela Lei N.º 8.981/95:

Em razão da faculdade contida no artigo 153, inciso III da Carta Política de 1988 (“compete à União instituir impostos sobre: renda e proventos de qualquer

natureza”), o Código Tributário Nacional, no artigo 43, caput, estabeleceu que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, “tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” de renda e de proventos [...].

Depreende-se desse enunciado que o imposto sobre a renda tem como hipótese de incidência a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, sendo o seu aspecto material a efetiva ocorrência de acréscimo patrimonial em determinado lapso de tempo. Disponibilizar representa uma realidade fática e não uma ficção jurídica. [...]

No presente caso, o evento infracional relatado nesse auto de infração tem por fundamento o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 [...].

Verifica-se que o aspecto material contido na hipótese de incidência da norma acima transcrita (efetuar pagamento sem causa a terceiros) está absolutamente em desconformidade com o conceito de renda previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional. Pretende-se tributar não a renda, mas sim o pagamento sem causa efetuado a terceiros não identificados, o que não é o caso dos autos!!!

Com efeito, o artigo 61, § 1º da Lei nº 8.981/95, ao prever a incidência do imposto sobre a renda sobre os pagamentos feitos a beneficiários não identificados, criou nova hipótese de incidência não contemplada no conceito de renda previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ferindo, destarte, o princípio da hierarquia das leis. [...]

Por tal razão, tendo em vista que o artigo 61 da Lei nº 8.981/85 violou o Código Tributário Nacional ao pretender tributar algo que não se reveste das qualidades de renda, ele não pode ser aplicado, devendo ser cancelada por essa Colenda Turma Julgadora a autuação lavrada.

III.g – Inexistência De Prejuízo Ao Fisco. Da Inaplicabilidade Do Instituto Do Pagamento Sem Causa Às Empresas Optantes Pelo Lucro Presumido:

À luz da legislação de regência, no presente tópico, vamos trazer a colação o comando legal que disciplina a tributação definitiva na fonte, quando o beneficiário ou a causa não estiverem identificados e materializados quando da ocorrência do fato gerador (pagamento ou entrega de recursos a terceiros). A Lei nº 8.981/85 dispõe [...].

É importante observar que o caput do artigo 61 da Lei nº 8.981/85 abrange todas as pessoas jurídicas, sem exceção, mas restringe o alcance da hipótese quando impõe a tributação apenas quando o beneficiário não for identificado.

Já o § 1º, ao cumprir os princípios da técnica redacional da lei, adiciona uma outra circunstância material não prescrita pelo caput. Vale dizer, que também é devida a fonte quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Desta feita, porém, o comando complementar impõe uma limitação, pois, por ele, só são alcançáveis as empresas sujeitas à contabilização de seus atos negociais.

Conjugando, pois, o caput e o § 1º, infere-se, literalmente que, quando o beneficiário não for identificado ou a operação ou a causa não for comprovada, mas estando a empresa submissa à escrituração contábil completa, a hipótese tratada no art. 61 alcançaria ambas as hipóteses de incidência, tanto de forma concorrente quanto de forma segregada. Ou seja, a ocorrência apenas de uma das duas circunstâncias bastaria para se corporificar a infração.

Que não se diga que a existência de escrituração contábil não seja um imperativo nas prescrições do § 1º, mormente ao assentar a oração “contabilizados ou não”, isso porque, a entrega dos recursos poderá até mesmo não estar contabilizada, mas isso não altera ou condiciona a determinação de assentamentos contábeis com bases nas leis comerciais e fiscais, antes, revela mais um tentáculo da lei para combater um artifício que vise ocultar o fato gerador que, nesse caso, pode passar ao largo dos lançamentos nos livros diário e razão, mas que deverá ser, similarmente, passível de sanção.

Contrário senso, se a empresa estiver desobrigada de escrituração contábil, deverá ser aplicado o caput, pois, como afirmado, quando o beneficiário não for identificado será devida a fonte, alcançando-se, na espécie, todas as pessoas jurídicas, excetuando-se, obviamente, aquelas submissas ao regime de tributação com fundamento no arbitramento dos lucros.

Como corolário, o caput aplica-se às empresas sujeitas ao lucro real e ao lucro presumido, pelo que as prescrições do § 1º só às pessoas jurídicas que se apoiam, por determinação legal, ou por sua livre opção, na escrituração contábil com fins de apuração do lucro real (art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998). Infere-se, pois, que estará tipificada a infração nas pessoas jurídicas que optarem pela apuração do imposto com base no lucro presumido somente quando o beneficiário não for identificado, consoante demonstração prática que será a seguir demonstrada.

Se, somente a operação ou a causa não for comprovada, haveremos de aplicar, estritamente, as prescrições do § 1º, alcançando-se, desta forma, somente as pessoas jurídicas sujeitas à contabilização de seus atos negociais e que se prestem à apuração do lucro real, se, de forma concomitante não restarem provadas a operação ou a causa e também a identificação do beneficiário, as duas formas de cálculo do tributo - real e presumido - estarão abrigadas pelo comando de que aqui se cuida, quando se tratar de empresa optante pelo lucro presumido, a segunda hipótese haverá de estar, obrigatoriamente, presente no desenho fático para que se exija a fonte, como corolário, se somente o beneficiário não for identificado, mas se a empresa estiver no regime de determinação do lucro real, aplicar-se-á a hipótese do IR-Fonte com âncora no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Descarta-se, similarmente, qualquer argumento que tenta se firmar no fato de a empresa, com fundamento no lucro presumido, manter escrituração contábil completa, impondo-se, ao mesmo tempo, submissão às prescrições do § 1º.

Ora, a opção pela escrituração plena é uma faculdade à disposição do contribuinte, voltada, tão-somente, para apuração do lucro contábil factível de ser

distribuído por valores acima dos calculados com base no lucro presumido (inteligência da IN/SRF nº 93/97, art. 48, §§ 2º ao 4º) sem qualquer exigência tributária. Não se presta, como resultante, para se apurar outra base de cálculo impositiva, pois a opção pelo lucro presumido condiciona a empresa à apuração de tributo com apoio na receita bruta e acréscimos.

Portanto, o que é uma faculdade, não pode ser transmudada em imposição, senão por lei, obviamente, tendo em vista o caráter de irretratabilidade da opção por essa forma de tributação (art.13, § 1º da Lei nº 9.718, de 1998).

Em resumo, a fonte somente será imputável às empresas optantes pelo lucro presumido quando estiver presente, qualquer que seja a combinação de hipóteses, a figura do beneficiário não-identificado. Outra qualquer ocorrência excludente da figura do beneficiário não-identificado remeterá a imposição exclusivamente para a pessoa jurídica que apure o seu imposto com base no lucro real. Sob outras palavras, as empresas optantes ou que estiverem obrigadas à apuração impositiva, com fundamento no lucro real, estarão sujeitas às exigências da fonte de que se cuida, seja pela presença do beneficiário não-identificado que aproprie recursos egressos da empresa, seja somente pela falta de comprovação da operação ou de sua causa, ou seja por ambos os vetores, concomitantemente.

Também, imperioso gravar que nas empresas sujeitas à apuração impositiva com base no lucro presumido, somente caberá a adoção da norma quando, pelo menos, o beneficiário não for identificado, independentemente do fato de a operação ou a causa estiver ou não-comprovada em um único período. O caput é aplicável a todas as empresas (as que adotam a base de cálculo do lucro real e as que se encontram no lucro presumido), ao passo que o §1º, somente será aplicável às empresas que tenham como base de cálculo o lucro real, não alcançando, repita-se, outras formas de apuração ou bases de cálculo.

Em todos os casos, conforme acima gravado, a aplicação do art. 61 está condicionada ao fato de o favorecido ser uma pessoa física, ou seja, uma pessoa natural, (inteligência do § 3º), recaindo o ônus - na pessoa do contribuinte - a demonstração, de forma esgotante, de se tratar, na espécie, de pessoa jurídica, notadamente quando a escrituração e os documentos postos à disposição do Fisco não puderem identificar, com toda a clareza que se requer, o legítimo beneficiário dos recursos.

No caso do lucro presumido, e na hipótese de adoção facultativa de escrituração contábil, a empresa passaria a ter interesse em retirar recursos somente pela via da manipulação das contas patrimoniais, pois as de resultados implicariam redução do lucro contábil, fato que provocaria um achatamento destes mesmos lucros que, sabidamente, são passíveis de distribuição, sem qualquer exigência tributária, tanto na pessoa jurídica quanto na pessoa física.

Excetuam-se deste exercício as despesas ou os custos quando superiores ao provável lucro contábil, este havido depois de descontadas as provisões tributárias, ou se esse lucro contábil tiver uma expectativa numérica menor do

que o lucro presumido, também após as provisões tributárias ou na hipótese de prejuízo contábil.

Assim sendo, a aplicabilidade do art. 61 impõe uma premissa, qual seja, a de que a operação ou a causa não existiu, sendo certo gravar que como a Recorrente está sujeita ao sistema de tributação presumido, pelo que tal pagamento não gerou sonegação de imposto, isso porque os 02 (dois) pagamentos realizados não diminuíram a base de cálculo dos tributos devidos, não havendo que se falar em qualquer prejuízo ao Fisco no que concerne à carga tributária recebida.

Nesse sentido, e em relação ao caso concreto, não há que se falar em pagamento sem causa, na medida em que não houve nenhum benefício financeiro (economia tributária) por parte da empresa autuada, ora Recorrente, em receber os serviços que foram prestados, ainda que tardiamente, e efetuar os pagamentos com base na determinação da própria INFRAMERICA, inclusive com alicerce contratual.

III.h – Colaboração Premiada Como Prova Indiciária E Emprestada. Ausência De Validade Para Autuação:

A colaboração premiada, vigente entre nós há menos de 05 (cinco) anos, ainda é causa de perplexidade em vários aspectos: autoridade competente para a celebração, causas de rescisão, aproveitamento das declarações em tal hipótese, relação com os acordos de leniência, validade da prisão preventiva como meio para a sua obtenção, suficiência para justificar o recebimento de denúncia, dentre outros assuntos que permeiam o instituto ora em comento.

Os seus reflexos chegaram ao campo tributário. De fato, a Receita Federal do Brasil tem autuado os delatados para exigir-lhes imposto de renda sobre as quantias que os delatores afirmam ter-lhes repassado ou ter movimentado em seu nome. O exame da validade dessas autuações pressupõe uma breve passagem pelo instituto no Direito Penal, bem assim seu ramo de origem. [...]

No mesmo sentido, afirma o ministro Roberto Barroso que “os delatores premiados, como as pessoas em geral, movem-se estrategicamente e fazem afirmações que atendam, muitas vezes, suas próprias circunstâncias e não a busca da verdade.” (Voto na QO no Inquérito nº 3.815/SP, STF, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 06.04.2015, g.n.).

Isso se revela ainda mais verdadeiro quando se leva em conta o desalento em que normalmente se encontra o indivíduo que recorre à delação: iminência ou estado de perseguição criminal e/ou de encarceramento. Donde a qualificação da delação premiada, não como um meio de prova, mas como um meio de obtenção de prova (Lei nº 12.850/2013, artigo 3º, inciso I). [...]

Bem por isso, a Lei nº 12.850/2013 é categórica ao afirmar que “nenhuma sentença condenatória será proferida com fundamento apenas nas declarações de agente colaborador” (artigo 4º, parágrafo 16), exigindo-se a sua confirmação por provas externas à delação, pelo que é necessário nesse momento gravar que esse é também o que impõe o STF em suas decisões (Pleno, AP 465/DF, Rel. Min.

Cármen Lúcia, DJe 30.10.2014; 1ª Turma, AP 676/MT, Rel. Min. Rosa Weber, DJe 05.02.2018).

Essa, aliás, a razão pela qual não se reconhecem ao delatado interesse ou legitimidade para pleitear a nulidade do acordo que o menciona. Trata-se de negócio jurídico processual que, por si mesmo, só gera efeitos para quem o assinou.

Efeitos para o delatado só surgirão após a comprovação autônoma dos fatos que lhe digam respeito, em autos onde, “no exercício do contraditório”, poderá “confrontar, em juízo, as declarações do colaborador e as provas por ele indicadas, bem como impugnar, a qualquer tempo, as medidas restritivas de direitos fundamentais eventualmente adotadas em seu desfavor”, pelo que grave-se também que esse foi o entendimento do Pretório Excelso nos autos do HC nº 127.483/PR.

As premissas acima – falta de neutralidade do delator, natureza do instituto como simples meio para a obtenção de provas e sua ineficácia contra terceiros – e a conclusão a que conduzem (imprescindibilidade de provas externas e robustas para a prolação de um juízo desfavorável) aplicam-se a todos os campos onde se queiram aproveitar os efeitos da delação premiada, inclusive no tributário, onde é lícito afirmar que esta justifica a abertura da fiscalização, mas não basta para fundamentar o lançamento. [...]

A solução seria igual ainda que, contra a lei e a jurisprudência, a delação ou colaboração fosse qualificada com prova. De fato, trata-se de prova emprestada, a qual – por força do contraditório – só é válida quando o processo de origem tem por parte o sujeito contra o qual ela será usada.

Pois bem. No caso presente importante gravar que nenhum dos sócios da Recorrente responde a processo criminal, ou seja, a Recorrente e seus sócios constam como vítimas e testemunhas nos processos instaurados pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal, daí porque importante gravar que não houve nenhum ato ilícito por parte da Recorrente e seus sócios, passíveis de consequências penais e/ou tributárias. [...]

Assim sendo, as colaborações (delações) apresentadas no curso da fiscalização, quando muito são provas indiciárias e/ou emprestadas, as quais por si só não justificam a lavratura de auto de infração em desfavor da Recorrente, que, frise-se, não tinha conhecimento de outros fatos que permearam sua relação com a empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., sendo imperioso reiterar ainda que os pagamentos feitos pela Recorrente foram feitos por determinação do Presidente da INFRAMERICA e, ainda, alicerçados pelas cláusulas contratuais do contrato entabulado com tal órgão, tal como gravado em várias passagens do presente pleito recursal.

III.i – Ilegalidade Na Aplicação Da Multa Qualificada. Da Não Comprovação Do Evidente Intuito De Fraude, Sonegação Ou Conluio:

Ademais disso, cumpre salientar que também é absurda a pretensão da d.

Fiscalização, a qual fora corroborada pelo decisum recorrido, de agravar o lançamento do montante do imposto supostamente devido com multa qualificada, com base no artigo 44, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, bem como aplicação de forma presumida da Lei nº 4.502/1964, em especial seus artigos 71, 72 e 73.

Isto porque, ao se analisar o Termo de Verificação Fiscal (fls. 02), verifica-se que a Recorrente não tinha conhecimento dos supostos atos ilícitos que foram ou não praticados por terceiros, sendo certo gravar também que a d. Fiscalização apenas mencionou que restou demonstrada a simulação e o conluio, onde afirmou que restou comprovado o intuito da Recorrente em ocultar a informação de que os serviços prestados não eram efetivamente necessários.

Aqui é importante esclarecer! A Recorrente e seus sócios não foram denunciados ou estão envolvidos como réus nos autos dos processos que tramitam da 7ª Vara Criminal do Rio de Janeiro, pelo que registre-se, também, que os pagamentos realizados à empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA. foram feitos, ou seja, estão alicerçados, no contrato entabulado e, de igual modo, por ordem do Presidente da INFRAMERICA, tanto assim é verdade que a Recorrente, pelo prejuízo sofrido, inclusive em relação à sua honra, teve que ajuizar Ação de Obrigação c/c Indenização contra a citada instituição, donde grave-se que os autos estão tramitando na 3ª Vara Cível da Circunscrição de Brasília/DF, tombada sob o nº 0716601-07.2019.8.07.0001.

Ou seja, além da d. Fiscalização não ter se dado ao trabalho de identificar, taxativamente, a infração supostamente cometida, além de também deixar de comprovar a conduta da Recorrente nas situações descritas por tais dispositivos, deixou de lado importantes informações e provas que aclaradamente provam que a autuada (ora Recorrente) não tinha conhecimento algum da relação da empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA. com terceiros, portanto, ainda que o imposto ora questionado fosse devido, o que se admite exclusivamente a título argumentativo, não há que se falar na aplicação da multa qualificada.

Veja-se que em relação ao presente tema, o r. Acórdão nº 11-67.064 proferido pelo órgão de primeira instância afirma, para manutenção da citada multa, apenas que: (i) ficou evidente nos autos que o pagamento realizado foi para um serviço que não foi prestado, ou o foi tardiamente; (ii) a operação foi supostamente fraudulenta; e (iii) houve inserção de despesas de prestação de serviços que não foram existentes.

Contudo, conforme se passará a demonstrar, ainda que houvesse, no entendimento da d. Fiscalização, o pagamento por serviços não prestados, o que se admite tão somente a título de argumentação, tal situação não seria suficiente para configurar, por si só, a hipótese de aplicação da multa qualificada de 150%.

Isto porque, para que esta multa possa ser exigida, é necessário que a d.

Fiscalização demonstre, por intermédio da apresentação de provas inequívocas, que referidas atitudes foram feitas com evidente intuito doloso, nos termos exatos definidos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, [...].

A demonstração da intenção dolosa da Recorrente não foi efetivada pelo AFRF, até pelo fato de que, conforme apontado, as situações ora tratadas no Termo de Verificação Fiscal não ocorreram e também a Recorrente é optante do lucro presumido e não teve nenhum benefício com tal prática que sequer ocorreu. [...]

Neste sentido, age com dolo todo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém; todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de fraudar.

Com efeito, o que distingue os institutos viciantes dos negócios jurídicos do erro e do dolo, é que enquanto no erro a circunstância que acarreta o vício é espontânea, no dolo o vício é provocado, é praticado intencionalmente por uma das partes.

Ainda, para que se caracterize no presente caso o vício do dolo em uma relação jurídica, não basta que uma das partes atue com a vontade de prejudicar outrem, é necessária, também, a prova cabal de que houve a malfadada intenção perniciosa. [...]

Assim, para que fique caracterizado o dolo, é necessário que se comprove tal intenção, não bastando, para tanto, meras presunções da d. Fiscalização nesse sentido.

Vale dizer, novamente, o presente lançamento está calcado em verdadeiras presunções estendidas ao prestador de serviços da Recorrente e que não foram em nenhum momento comprovadas, pois não ocorreram.

Em outras palavras, o dolo apontado não pode ser presumido, precisa ser provado. No presente caso, a d. Fiscalização apenas acreditou em trechos de uma colaboração (delação) premiada que aponta a suposta não prestação ou a prestação tardia de serviços à Recorrente, sem ao menos, para tanto, buscar se tais afirmações foram verdadeiras ou não.

Contudo, isto não é suficiente para a caracterização do dolo. Para tanto, teria que provar que esta simulação foi praticada com o intuito de fraudar o Fisco, e isto não foi feito.

Não há como negar que referida empresa está regularmente constituída e é titular de direitos e de deveres. Isto porque todos os atos relativos à sua constituição foram devidamente registrados nos órgãos competentes e não cabe à d. Fiscalização apenas desconsiderá-los, mesmo porque ela não tem competência constitucional para tanto.

Para que tivesse sido caracterizada a fraude praticada pela Recorrente, em que a ocorrência do dolo é um elemento essencial, seria necessário que a d. Fiscalização

tivesse comprovado no curso do processo de fiscalização que a Recorrente teve o intuito de prejudicar terceiros, no caso, o Fisco. E isso não se fez!

A conduta da Recorrente, com isso, deveria ter sido cabalmente caracterizada com um dos ilícitos a seguir didaticamente expostos, no sentido de colocar a termo todas as alegações do AFRF sobre o tema ora em julgamento:

III.i.a) Da Inexistência De Fraude

A fraude fiscal encontra sua definição no comando legal insculpido no artigo 72 da Lei 4.502/64, verbis: “Artigo 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.” Assim, para que se tenha a fraude é necessário que se comprove que a Recorrente, mediante uma ação ou omissão dolosa, teve o intuito de retardar ou evitar a ocorrência do fato gerador do tributo. Portanto, é necessário que exista uma conduta contrária à lei, intencionalmente praticada pelo contribuinte, o que não há no presente caso, pelo contrário, não há constatação no TVF de que a Recorrente tinha conhecimento se houve ilícitos por detrás do pagamento ou não que fora legalmente realizado. Isso é inconteste!

Trazendo-se tais considerações ao caso em debate, a d. Fiscalização não comprovou a referida ação ou omissão dolosa por parte da Recorrente, uma vez que os fatos a ela atribuídos sequer ocorreram da forma com que foi colocada.

Perceba-se ainda, novamente, que a d. Fiscalização sequer buscou configurar exatamente a sua ocorrência. O que fez foi apenas mencionar os supracitados dispositivos legais, sem apontar as provas que ensejariam a sua aplicação.

Para a caracterização deste tipo, portanto, há que estar presente, necessariamente, a figura do dolo específico caracterizado pela intenção manifesta do agente de omitir dados, informações ou procedimentos que resultam na diminuição ou retardamento no atendimento do dever tributário e isso, de fato, nunca ocorreu.

Muito pelo contrário! Todos os atos comerciais praticados pela Recorrente foram devidamente escriturados e declarados às autoridades fiscais, sem contar que todos os tributos devidos em referidas operações foram efetivamente recolhidos.

Ademais disso, todos os valores pagos à referida pessoa jurídica encontram-se devidamente contabilizados (e isso foi expressamente reconhecido pela d. Fiscalização que utilizou tais valores para lavrar a presente autuação fiscal) e foram devidamente declarados às Autoridades Fiscais.

Não houve também qualquer omissão na contabilidade de nenhum pagamento decorrente de qualquer prestação de serviços, porque, tal fato, não ocorreu.

Quem age com intuito de fraude realiza operações proibidas, não escritura seus registros comerciais e fiscais, não declara essas operações nos formulários de

entrega obrigatória e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações.

Não há, sequer, qualquer consideração da d. Fiscalização neste sentido, em todo o processo administrativo de Fiscalização, que durou meses. Ao contrário, a própria d. Fiscalização reconhece que o Recorrente contabilizou todos os pagamentos efetuados à pessoa jurídica e efetuou as declarações fiscais necessárias.

E mais, quem fraudar adultera documentos, se utiliza de documentos calçados e paralelos, utiliza-se de pessoas inexistentes ou ainda de “interpostas pessoas”, utiliza-se de documentos falsos e não idôneos. Tudo isso também não ficou comprovado em nenhuma passagem do Relatório Fiscal.

No presente caso, nenhuma destas condutas foi praticada pela Recorrente, mormente para deixar de pagar tributos. Aliás, muito pelo contrário, todas as operações bem como seus efeitos tributários foram devidamente registradas nos documentos fiscais e contábeis da Recorrente. Assim é que nada foi questionado.

Portanto, descartada está a possibilidade de alegação de fraude.

III.i.b) Da Inexistência Do Conluio

Nesta mesma linha de combate às ilegalidades constantes no auto de infração que já fora impugnado, é importante considerar em que momento, ou em quais situações configura-se o conluio.

Considera-se conluio a combinação, um “conchavo”, efetuado entre duas ou mais pessoas, com o objetivo de enganar uma terceira pessoa, ou de se furtarem do cumprimento da lei. Para De Plácido e Silva¹⁵ conluio pode ser assim definido:

“Derivado do latim *colludium*, de *cum* e *ludus*, possui, originariamente, o sentido de com jogo. E, na linguagem jurídica, tem, mais ou menos, esta significação, pois que conluio, com o mesmo sentido de colusão (arranjo, combinação), designa o concerto, conchavo, ou combinação maliciosa ajustada entre duas ou mais pessoas, com o objetivo de fraudarem ou iludirem uma terceira pessoa, ou de se furtarem ao cumprimento da lei.” Obviamente, não há que se falar em conluio no presente caso.

Conluio de quem??? Da Recorrente com quem e em quais situações específicas???

Para fraudar o Fisco??? Como, se houve a declaração e o recolhimento de todos os tributos devidos em suas operações???

Na mesma linha, a ocorrência de conluio foi apenas considerada pela d. Fiscalização ao transcrever o dispositivo legal que trata desse assunto. Somente e tão somente a transcrição. Não há em nenhuma passagem e/ou a consideração taxativa da ocorrência do conluio, portanto, não se pode admiti-lo.

III.i.c) Da Inexistência Da Sonegação

A sonegação, nos termos do que estabelece o artigo 71 da Lei nº 4.502/64, 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; e (ii) das condições pessoais de contribuintes, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Conforme evidenciado pela documentação já apresentada no curso do processo administrativo de fiscalização, não existe ação dolosa da Recorrente em qualquer um destes sentidos. Muito pelo contrário, todas as operações realizadas pela Recorrente foram devidamente registradas, informadas e ainda contabilizadas e nunca foram omitidas de nenhuma autoridade.

Portanto, não tendo demonstrado a d. Fiscalização que a Recorrente praticou qualquer um destes tipos penais, tendentes a impedir o surgimento da obrigação tributária, ainda que fosse possível a exigência da malfadada multa, o que se admite somente a título de argumentação, já que o principal também não é devido, esta não poderia ser exigida de maneira qualificada. [...]

Assim, também não se aplica a acusação da d. Fiscalização no sentido de que houve sonegação. Não há, pois, em nenhuma passagem e/ou a consideração taxativa da ocorrência da sonegação, onde, portanto, não se pode admitida.

III.j – Suposta Ocorrência Não Provada Pela Fiscalização Sobre A Incidência Simultânea De Sonegação, Fraude E Conluio:

Verifica-se da leitura do Relatório Fiscal que fundamenta o auto de infração lavrado, que a d. Fiscalização entendeu pela aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo primeiro da Lei nº 9.430/96, sob a alegação de que ocorreu a sonegação, fraude ou conluio, genericamente.

Ou seja, o que fez a d. Fiscalização foi apenas transcrever os dispositivos legais sem aplicá-los, taxativa e comprovadamente, às condutas supostamente praticadas pela Recorrente no caso concreto, tanto assim o é que o r. Acórdão recorrido se manifesta apenas no sentido de que: “(...) ficou caracterizado o conluio com intuito de fraude (...).”

Com efeito, no direito tributário, a exemplo do que ocorre na seara penal, vigora o princípio da tipicidade cerrada. Corolário da legalidade, o princípio da tipicidade demanda a descrição pormenorizada do fato capaz de atrair o vínculo jurídico tributário, exigindo a previsão de cada um de seus elementos configuradores, tais como o próprio fato gerador, o momento em que se considera implementado, o lugar de sua ocorrência, entre outros. [...]

Tem-se, portanto, que o princípio da tipicidade cerrada, ao mesmo tempo que oferece uma verdadeira garantia aos contribuintes, impõe um dever incontestável ao Estado-Administração de submeter à tributação somente os eventos do mundo factual que se amoldam perfeitamente às hipóteses normativas cuidadosamente traçadas pelo legislador ordinário.

A Recorrente, no item anterior, reiterou os argumentos no sentido de que sua conduta não se enquadraria em nenhuma das hipóteses – fraude, conluio ou sonegação -capazes de ensejar a aplicação de multa majorada de 150%, não havendo que se falar na subsunção da sua conduta à norma contida no artigo 44, parágrafo primeiro da Lei nº 9.430/96.

Ocorre que, segundo as alegações da d. Fiscalização, a conduta da Recorrente se enquadraria nas hipóteses de fraude, conluio ou sonegação, previstas, respectivamente, nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64, de maneira genérica, ao mencionar o artigo 44 retro citado.

Novamente, repise-se, o que a d. Fiscalização fez foi mencionar referidos dispositivos legais de maneira indireta e fazer genéricas alegações reproduzidas anteriormente, sem devidamente enquadrar o procedimento adotado ao que, de fato, aconteceu.

Contudo, conforme se observa claramente do Termo de Verificação Fiscal (fls. 10/11), não restou especificado em qual dos artigos (71, 72 ou 73) da Lei nº 4.502/64 a conduta da Recorrente se enquadraria, de modo a ensejar a aplicação de tão elevada multa.

No mais, também não há na folha TVF do AI, a consideração pormenorizada de nenhum desses dispositivos legais, o que também enseja o cancelamento do presente auto de infração no que diz respeito à aplicação da multa qualificada.

E mais, além de não tipificar a conduta da Recorrente em alguma hipótese específica para a aplicação da multa qualificada, a d. Fiscalização determinou ainda ser indiferente a classificação ou graduação das condutas imputadas à Recorrente em qualquer uma das três hipóteses de aplicação da multa agravada de 150%, já que o fez de maneira genérica.

Neste sentido, tem-se o que dispõe o artigo 50, inciso V18, da Lei nº 9.874/99, todos os atos administrativos que decidam recursos deverão ser motivados com a indicação clara e precisa dos fatos e fundamentos jurídicos.

No presente caso, percebe-se claramente que o referido dispositivo legal foi absolutamente ignorado, na medida em que a Fiscalização se absteve de tipificar a conduta da Recorrente especificamente nas hipóteses de aplicação da multa agravada, pretendendo fazê-lo pelo caminho mais fácil, que foi o suposto enquadramento em todos os artigos em questão.

Ora, não são necessárias longas divagações para que se chegue à óbvia conclusão de que o auto de infração já impugnado padece de vício, na medida em que não tipificou com base em provas concretas a conduta da Recorrente como hipótese de aplicação da multa majorada (qualificada).

E mais, parece querer apontar que é irrelevante tal tipificação!!!

Tremendo absurdo, mormente porque se trata de acusação extremamente grave contra a Recorrente, com repercussões na esfera criminal!

Ora, é princípio de Direito que, para que haja a ampla defesa é necessário fazer que o contribuinte saiba do que está sendo acusado!!! [...]

Por tudo que foi exposto sobre o tema, há de se concluir que não há prova da d. Fiscalização sobre a incidência de Sonegação, Fraude e/ou Conluio.

III.k – Inaplicabilidade Dos Juros De Mora Sobre A Multa Aplicada:

Os juros calculados com base na taxa Selic não podem ser exigidos sobre a multa, por ausência de previsão legal.

O artigo 13 da Lei 9.065/95 que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos. [...]

Não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se verifica com clareza pela leitura da definição de “tributo”, contida no artigo 3º do CTN [...]

Essa característica distingue os tributos das multas. De fato, a instituição de uma multa tem como objetivo sancionar esse comportamento repudiado pelo ordenamento jurídico. Os fatos que ensejam o pagamento dos tributos, por outro lado, são fatos lícitos: auferir renda, prestar serviços, ser proprietário de veículos automotores, utilizar efetiva ou potencialmente um serviço público específico e divisível, etc.

Verifica-se, assim, que a multa tem natureza de sanção, que é aplicada em decorrência do descumprimento de uma obrigação (principal ou acessória), estando, portanto, expressamente excluída do conceito de tributo indicado no artigo 3º do CTN.

Ademais, o §1º do artigo 113 do CTN, ao diferenciar “tributo” de “penalidade pecuniária”, ratifica o que ora se demonstra, deixando claro que as duas figuras não se confundem. Vejamos: “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

Assim, demonstrado que (i) multa não é tributo e que (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa, que se verifica no cálculo da RFB para atualização dos créditos tributários objeto do presente processo, desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, o que deve ser rechaçado por essa Turma de Julgamento.

Assim, ao exigir os juros calculados à taxa Selic sobre a multa lançada no auto de infração originário do presente processo, a Autoridade Fiscal agiu em evidente afronta ao princípio constitucional da legalidade, o que não pode ser admitido. [...]

Ante o exposto, acaso mantido o lançamento, o que a Recorrente reitera ser pelo princípio da remota eventualidade, pugna pelo cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa Selic, sobre a multa lançada no presente.

Abaixo, seguem os pedidos finais, em face das amplas razões expendidas na presente peça recursal.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

IV – DOS PEDIDOS FINAIS:

Diante de todo o exposto, requer a Recorrente sejam acolhidas as preliminares que deverão levar à nulidade ou cancelamento integral da autuação fiscal ora combatida em grau de recurso, com a reforma integral do r. Acórdão n.º 11-67.064 lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife – DRJ/REC.

Caso não seja esse o entendimento, desde já se reiteram todos os termos da impugnação, donde se requer o acolhimento do presente Recurso Voluntário no mérito, com a reforma INTEGRAL do r. Acórdão recorrido de fls. 314/353, extinguindo-se, por consequência, todos os créditos tributários exigidos e arquivando-se o respectivo processo administrativo diante das razões apresentadas.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins determinados no inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

Compete analisar a objeção de nulidade por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal (art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Tem-se que a “impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento” (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Nesta ocasião se implementam o contraditório resumido pelo binômio ciência e reação pelo contraditório com a participação dos interessados no processo e a ampla defesa na produção de provas. Estes elementos são essenciais da estrutura dialética de participação processual. Antes da instauração da fase litigiosa não há que se falar em estrutura dialética, contraditório e ampla defesa.

Na fase pré-processual não cabe razão à Recorrente alegar a nulidade do lançamento por não terem sido facultadas as oportunidades de exercer os direitos ao contraditório e à ampla defesa. O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo (Súmula CARF nº 46). As autoridades fiscais podem examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais (art. 195 do Código Tributário Nacional). Logo, não prosperam os argumentados da Recorrente de que o lançamento é nulo por

não ter sido intimada a ter vista ao processo, que desconhecia a documentação analisada pelas autoridades fiscais e que não acessou os elementos de prova em fase pré-processual.

Com a instauração da fase litigiosa, com a ciência válida da Recorrente do lançamento, aperfeiçoa-se a fase processual, quando se concretizam os direitos ao contraditório e à ampla defesa. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento (Súmula CARF nº 162).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Entretanto o julgador não está obrigado a responder a todas as alegações suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão sobre o tema. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado sobre uma determinada questão. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos em observância aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. Logo não cabe razão à Recorrente.

Diligência

A Recorrente diz que o prazo de produção de provas deve ser devolvido.

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito caso a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas. Incluem entre as exceções a demonstração da impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a impugnação deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de manifestação de inconformidade. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador. Logo não cabe razão à Recorrente.

Decadência

A Recorrente apresenta argumentos sobre a decadência.

Compete analisar a objeção de decadência por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento. Este instituto pode ser definido como a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento, tendo em vista decurso do lapso temporal de cinco anos previsto em lei. Inexistindo declaração prévia de condição de dívida do débito, e em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, no caso em que o sujeito passivo efetue o pagamento antecipado sem a necessidade do exame prévio por parte da Administração Pública, o prazo decadencial começa a fluir da ocorrência do fato gerador. Por seu turno, comprovada a conduta qualificada pelo dolo, pela fraude, pela interposta pessoa ou pela simulação, bem como se verificada a inexistência do pagamento antecipado, o prazo de cinco anos se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 142, art. 150 e art. 173 do Código Tributário Nacional). Por conseguinte, não há que se falar em decadência, instituto especial aplicável ao lançamento de ofício.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. [...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferiu o Recurso Especial Repetitivo nº 973733/SC, Tema 163, com trânsito em julgado em 12.08.2009 (art. 99 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999) no seguinte sentido:

Tese Jurídica "O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão

legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito". [...]

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

O exercício financeiro coincide com o ano civil (art. 34 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964). Entende-se como o ano civil completo, ainda que o fato gerador tenha ocorrido em qualquer data do ano anterior. O exercício seguinte à data em que ocorreu o fato gerador do tributo se refere ao ano civil subsequente. “‘Exercício seguinte’, ao qual se refere o art. 173, I, do CTN, não significa exercício mensal. O exercício financeiro coincide com o ano civil, não com o mês civil” (Agravo de Instrumento nº 861925/SC – Supremo Tribunal Federal). “Registre-se que o termo “exercício” a que se refere o art. 173, I, do CTN coincide com o ano civil, não possuindo relação com o período de apuração do tributo” (Agravo em Recurso Especial nº 2917109/RS – Superior Tribunal de Justiça). “A expressão exercício, contida no art. 173, I, do CTN, significa exercício financeiro, que corresponde ao ano civil ou ano-calendário [...]” (Agravo em Recurso Especial Nº 1872812/RJ – Superior Tribunal de Justiça). A “jurisprudência do STJ firmou a orientação de que o primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro do ano seguinte ao do fato gerador, uma vez que é o exercício financeiro coincide com ano civil” (Agravo em Recurso Especial nº 835625/MS – Superior Tribunal de Justiça). “Interpreta-se exercício como sendo equivalente a ano civil, o que leva a leitura que o prazo do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional conta-se a partir do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (Agravo em Recurso Especial nº 2305609/SP - Superior Tribunal de Justiça).

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 114

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

No presente caso, tem-se que a Recorrente teve ciência do Auto de Infração em 29.11.2019, e-fl. 303. O início do prazo decadência ocorre em 01.01.2015 e se encerra em 31.12.2019. Por conseguinte, os lançamentos referentes aos fatos geradores ocorridos em 17.10.2014 e 03.11.2014 não foram alcançados pela decadência.

Consta no Acórdão da 4ª Turma da DRJ/REC/PE nº 11-67.064, de 08.04.2020, e-fls. 314-352, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Da Decadência

39. Afirma a contribuinte:

Note-se que os fatos geradores, bem como as datas de vencimento do tributo exigido são diários, isto é, ocorrem no mesmo dia em que são realizados os

pagamentos, e se trata de um recolhimento definitivo na fonte. É isto o que estabelece o artigo 61 da Lei n.º 8.981/95.

(...)Isto porque, estando o tributo em tela sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição de eventual crédito pelo Fisco deve ser contado de acordo com o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, ou seja, em não concordando a autoridade fiscal com o procedimento efetuado pelo contribuinte, poderá proceder ao lançamento de ofício do valor que entender devido, no prazo de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência dos fatos jurídicos tributários, quais seja, das datas de 17/10/2014 e 03/11/2014, respectivamente. (...)

Analisando-se o presente caso, em que o tributo exigido (IR/Fonte) é sujeito ao lançamento por homologação, bem como que a constituição do crédito ocorreu em 29/11/2019 e que os fatos geradores ocorreram nos dias 17/10/2014 e 03/11/2014, conclui-se que todos os fatos geradores ocorridos foram atingidos pela decadência.

40. A contribuinte também argumenta, em homenagem ao princípio da eventualidade, a possibilidade do entendimento ser pela aplicação do artigo 173, inciso I do CTN:

Isto porque, assumindo-se a hipótese de aplicação do artigo 173, inciso I do CTN ao presente caso, a contagem do prazo decadencial iniciaria nº primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso do IR/Fonte, cujo período de apuração é diário (vide § 2º, do artigo 61, da Lei nº 8.981/95), o lançamento tributário poderia ser realizado a partir do primeiro dia após a ocorrência do fato gerador, que será sempre o dia em que houver a ocorrência do evento (suposto pagamento sem causa).

Assim, no presente caso, o exercício seguinte, cujo primeiro dia será o dies a quo para a contagem do prazo decadencial, não será o ano seguinte da ocorrência do fato gerador, mas sim o dia imediatamente após àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e, por consequência, o segundo após a ocorrência do fato gerador.

É de se destacar que o termo “exercício” empregado pelo inciso I, do artigo 173, do Código Tributário Nacional, é o que se chama na prática de período de apuração, ou seja, não se pode confundir o termo “exercício” adotado pelo CTN como exercício fiscal ou financeiro. [...]

41. Segundo a lógica da contribuinte, os fatos geradores estariam decaídos, também se aplicado o entendimento do inciso I, do artigo 173, do Código Tributário Nacional.

42. O assunto da decadência foi abordado pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, como transcrito na parte do Relatório desse voto. Nessa abordagem, ficou bem claro a aplicação da Súmula Vinculante do CARF nº 114:

Súmula CARF nº 114

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

43. As súmulas vinculantes são de observação obrigatória pela administração pública, conforme prevê o art. 100, II, do CTN, Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; (...)

44. Assim, a Súmula Vinculante CARF nº 114 se impõe à administração pública, encerrando administrativamente a controvérsia sobre a matéria.

45. Dessa forma, é aplicável ao caso concreto o previsto no art. 173, I, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

46. Contudo, de forma alguma procede a estranha alegação da contribuinte de que no caso do IRRF, o conceito de exercício seria diário, assim, o exercício seguinte àquele que poderia ter sido lançado seria o dia seguinte ao vencimento do imposto (interpretação dada pela contribuinte, a partir do § 2º do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995). Ora, por óbvio, o exercício seguinte a que se refere a Lei é o exercício fiscal ou financeiro, que devido ao art. 34 da Lei nº 4.320, de 1964, coincide com o ano civil.

47. Dessa forma, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, no caso em espécie é 1º de janeiro de 2015, para os dois depósitos. Findando o prazo para o lançamento em 31/12/2019. Portanto, quando o lançamento foi efetuado (em 29/11/2019) os fatos geradores não tinham sido alcançados pela decadência. Não procede pois, a alegação da contribuinte de decadência dos valores lançados.

Assim sendo, o Acórdão da 4ª Turma da DRJ/REC/PE nº 11-67.064, de 08.04.2020, e-fls. 314-352, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária. Logo não cabe razão à Recorrente.

Pagamentos sem Causa ou a Beneficiário não Identificado

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época, prevê:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º). [...]

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou

reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

As circunstâncias previstas no art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, permitem presumir que os valores pagos correspondem a rendimentos eventualmente passíveis de tributação, incidência esta insuscetível de verificação em face dos beneficiários porque dependente de sua identificação e da demonstração da sua causa. Este dispositivo se dirige à pessoa jurídica obrigada a escrituração comercial e fiscal na forma do art. 9º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, pois somente “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”. A situação fática é de falta de comprovação da causa de pagamentos a beneficiários não identificados. Nesse sentido, identificado o beneficiário do pagamento é necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. 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. Da interpretação dos dispositivos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, conclui-se que o fato jurídico que enseja o IRRF decorre de pagamentos a beneficiários identificados ou sem causa, cuja base de cálculo é fixada depois do reajustamento do rendimento bruto.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 11-23, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

PAGAMENTOS SEM CAUSA A PDA PROJETO

16. No TIPF-D o sujeito passivo foi intimado a apresentar a documentação comprobatória dos serviços prestados pela PDA Projeto que levaram a Alumi a lhe efetuar pagamentos nos meses de outubro e novembro de 2014.

17. Como resposta a empresa alegou, em síntese, que foi utilizada pela Concessionária Inframerica, empresa com a qual havia assinado contrato para exploração de painéis de publicidade, para efetuar pagamento a PDA Projeto, ou como consta de sua resposta “para pagar propina [...]”.

18. Em sua resposta a Alumi junto cópia dos termos de delação [do] executivo ligado ao grupo Engevix, que inclui a Concessionária Inframerica. Em trecho de sua delação o empresário narra, sob sua ótica, os fatos acerca do envolvimento da Alumi com a PDA [...]

20. Do corpo dessa denúncia extraímos e-mail enviado em 28/08/2014 [...], representante da Alumi, e [...] tratando dos “trabalhos desenvolvidos pela Argeplan (que era até então quem celebraria o contrato simulado e posteriormente foi substituída pela PDA Projeto). Ao fim do e-mail o remetente

pede a [...] para confirmar o escopo dos trabalhos que “já foram desenvolvidos pela ARGEPLAN, por minha conta e ordem”.

21. Também consta dessa mesma denúncia, a transcrição do depoimento [do], procurador da Alumi, [...] em sede policial [que] “confirmou que pagou R\$ 1.100.000,00 para [...], por meio da PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA, em 2014, em razão de contrato de prestação de serviço simulado entre as referidas empresas” [...].

22. Verifica-se, pelo depoimento do procurador do sujeito passivo, que não havia serviços efetivos a serem contratados da PDA Projeto, e que as notas fiscais emitidas por esta e mesmo o projeto entregue posteriormente à Alumi somente ocorreram para simular a ocorrência de prestação de serviços e acobertar os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo à PDA Projeto. Estes pagamentos [...] foram solicitados pela Concessionária Inframerica. Ou seja, o sujeito passivo estava ciente de que participava de uma simulação e não demonstrou qualquer oposição a este fato.

23. No direito positivo, não é lícito nem lógico se admitir que o uso simulado de negócios seja o bastante para se alterar uma relação tributária. As normas atribuem significado jurídico às relações efetivas, fáticas, e não às aparentes.

24. Sílvio de Salvo Venosa define a simulação, da seguinte forma:

“Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes. As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade.” (Direito Civil, 3. ed., São Paulo: Atlas 2003. v.1)

25. A prova de simulação pode assentar em indícios e presunções, desde que precisos, graves e concordantes.

26. Dispõe o art. 102, do Código Civil, que haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I - Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem;

II - Quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira;

III - Quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

27. Três, por conseguinte, as espécies de simulação consideradas pelo legislador pátrio; dentre as quais a declaração não verdadeira (inciso II). O intuito do declarante é inculcar a existência de um negócio jurídico, mencionado na declaração, o qual, todavia, não existiu na realidade, servindo exclusivamente para encobrir o verdadeiro motivo pelo qual se quer transferir o direito de que se trata, no caso os valores monetários.

28. Verifica-se, por outro lado, que a simulação relativa pressupõe dois atos: o aparente(simulado) e o oculto (dissimulado). Assim, diferentemente da simulação absoluta, que implica a nulidade do ato praticado, na simulação relativa o ato é anulável. Desaparecendo o ato simulado, o dissimulado prevalecerá.

29. No presente caso, constata-se que as notas fiscais emitidas pela PDA Projeto simulavam uma prestação de serviços ao sujeito passivo Alumi Publicidade Ltda e em decorrência acobertaram os pagamentos efetuados pela Alumi à PDA Projeto. Por outro lado, as notas fiscais dissimulavam que estes pagamentos não eram devidos e a verdadeira causa de sua ocorrência não era aquela consignada nas notas fiscais.

30. Se a Alumi sabia ou não quem eram os verdadeiros beneficiários dos valores ou mesmo que se tratavam de pagamento de vantagens ilícitas, pouco importa, o certo é que o sujeito passivo sabia que a prestação de serviços constante nas notas fiscais emitidas pela PDA Projeto era simulada, que não era a verdadeira causa dos pagamentos, e que, portanto, o motivo dos pagamentos efetuados eram outros.

31. Assim, ao deparar-se com a ocorrência de simulação, a autoridade fiscal tem o dever de aplicar a legislação sobre os fatos efetivamente ocorridos, desconsiderando aqueles fatos constituídos apenas formalmente, sem nenhuma consonância com a realidade.

32. Esse dever decorre do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a autoridade administrativa que vai realizar o lançamento deve “verificar a ocorrência do fato gerador” e “determinar a matéria tributável”. Evidentemente, quando o legislador estabeleceu esse dever, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável, não ficando a autoridade fiscal limitada aos aspectos formais dos atos praticados.

33. Tanto é assim que a ocorrência de simulação está prevista como uma das hipóteses que ensejam o lançamento de ofício, conforme previsto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; (negritamos)

34. De qualquer forma, é certo que as disposições do Código Civil disciplinam os efeitos dos atos jurídicos tão-somente no âmbito das relações entre os particulares, se os pagamentos efetuados pela Alumi foram determinados pela Concessionária Inframerica ou não, isso é relação entre particulares, não oponível ao Fazenda Nacional. Para a relação tributária, que se dá entre o Estado e o indivíduo, aplicam-se as regras e os efeitos específicos do Código Tributário Nacional, acima mencionadas.

35. Destaca-se a propósito a lição de Alberto Xavier:

“A verdade, porém, é que o interesse pragmático do Fisco não vai ao ponto de exigir a declaração de invalidade do ato simulado, vez que tal invalidade respeita apenas às relações entre privados, que podem ter interesse ou não na argüição da nulidade ou até ter interesses divergentes, como sucede com os terceiros de boa-fé interessados na validade do ato simulado que, em nome da proteção da aparência jurídica, têm interesse na preservação dos seus efeitos: pense-se nos credores ou sub-adquirentes do simulado adquirente.

O interesse do Fisco contenta-se com a ineficácia relativa de tais atos, ineficácia esta que se traduz na insuscetibilidade de os atos em causa lhe causarem prejuízo, atingindo a sua esfera jurídica, independentemente de tais atos serem considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre simuladores e terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes. (Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva, São Paulo, Dialética, 2001, p. 69)”

36. No caso presente, como o verdadeiro motivo para os pagamentos efetuados pela Alumi à PDA Projeto não é aquele constante das notas fiscais emitidas pela PDA Projeto, como bem admitiu o sujeito passivo, deve-se aplicar o disposto no art. art. 61 da Lei nº 8.981, de 1985 [...].

37. Assim, no presente caso, os valores líquidos de R\$ 469.250,00 e R\$ 522.225,50 foram creditados em conta corrente da PDA Projeto no Banco HSBC1 nas datas de 17/10/2014 e 03/11/2014, respectivamente. Estes valores devem ter sua base reajustada e sobre esta base reajustada aplicada a alíquota definitiva de 35 %, conforme legislação acima citada. [...]

39. Visto que o contribuinte livre e conscientemente utilizou-se de simulação, em conluio com a PDA Projeto, para efetuar os pagamentos, utilizando-se de notas fiscais ideologicamente falsas para justificar estes pagamentos, caracterizando o dolo específico, fica caracterizada a aplicação da qualificação da multa de ofício, conforme previsão do art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 e em seu § 1º, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/07.

Na apuração de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, a autoridade lançadora descreve os procedimentos para alcançar esclarecimentos acerca de diversos pagamentos de notas fiscais desacompanhadas de qualquer documento que comprovasse a efetiva prestação de serviços.

O contrato de prestação de serviços para exploração de painéis de publicidade foi pactuado entre a Inframerica Concessionária do Aeroporto de Brasília S.A. e a Recorrente, e-fls. 39-70. Tem-se que este acordo não foi desconsiderado por ocasião do procedimento fiscal. Convencionou-se que os pagamentos pelos serviços efetivamente prestados deveriam ser autorizados pela Inframerica Concessionária do Aeroporto de Brasília S.A. não estando autorizados expressamente pagamentos por serviços não prestados. A Inframerica Concessionária do

Aeroporto de Brasília S.A. não poderia contratualmente forçar a Recorrente a efetuar pagamentos por serviços não prestados.

Em decorrência desta avença, houve emissão das notas fiscais, e-fls. 225-226, pela PDA Projeto e Direção Arquitetônica Ltda. destinadas a Recorrente, e os pagamentos nos valores de R\$469.250,00 em 17.10.2014 e R\$622.225,50 em 03.11.2014, foram pela efetuados pela Recorrente em favor da PDA Projeto e Direção Arquitetônica Ltda. pela rede bancária, e-fls. 217 e 223. Porém a Recorrente não comprova a efetiva prestação de serviços para exploração de painéis de publicidade. Somente a “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis (§ 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977). No presente caso, inexistente previsão legal que ampare ao registro contábil de operação que não esteja demonstrada. A Recorrente não comprova que os serviços de exploração de painéis de publicidade foram efetivamente executados PDA pela Projeto e Direção Arquitetônica Ltda., que é favorecida pelos pagamentos. Estes pagamentos se mostram sem causa, independentemente da intenção de quaisquer das partes.

Corrobora-se que a Recorrente não comprova a efetiva prestação exploração de painéis de publicidade da qual se originam a emissão das referidas notas fiscais e dos mencionados pagamentos. Trata-se a operação que tem origem em pagamentos sem causa, caso em que estes pagamentos são considerados líquidos, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o tributo.

A “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” originária do fato gerador da obrigação principal que é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência da sua ocorrência” (art. 113 e 114 do Código Tributário Nacional). O imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda” (art. 43 do Código Tributário Nacional).

Restou comprovado o pagamento sem causa, fato que justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração. O ato infracional está comprovado pela administração tributária de forma detalhada e efetiva. O conjunto dos elementos trazidos aos autos produz prova indiciária convergente que confirma o ilícito tributário previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que é observância obrigatória pelas autoridades fiscais, sob pena de responsabilidade funcional.

Consta no Acórdão da 4ª Turma da DRJ/REC/PE nº 11-67.064, de 08.04.2020, e-fls. 314-352, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Da Legitimidade e Legalidade da Contratação Realizada

48. Afirma a contribuinte:

Entrementes, no caso concreto, deve-se observar que – diferentemente do que afirmam os Srs. Agentes Fiscais – o contrato existente entre a Impugnante e a INFRAMERICA e também suporta a prestação de serviço da forma como ela foi realizada, ou seja, o contrato entabulado com o citado ente efetivamente obrigava as partes, não cabendo ao Fisco simplesmente tentar desconstituí-lo. (...)

Note-se que, no caso analisado, a anuência das partes não foi tácita, mas sim expressa, já que os pagamentos em relação à prestação dos serviços foram devidamente registrados na contabilidade da Impugnante, estando devidamente espelhadas nas suas demonstrações contábeis, pagamentos esses feitos à empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., os quais foram realizados por determinação do Presidente da INFRAMERICA e, mais, alicerçados em cláusula contratual que faz lei entre as partes.

49. Cita a contribuinte a cláusula oitava do contrato entre ela e a INFRAMERICA. E continua a contribuinte afirmando que:

Esses registros contábeis acima gravados, juntamente com o trânsito financeiro dos recursos em relação aos 02 (dois) fatos geradores autuados, demonstram que a Impugnante apenas fez aquilo que estava cravado no contrato entabulado com a INFRAMERICA e constituem as provas de que os serviços foram prestados, ainda que tardiamente, tal como afirma o AFRF na lavratura do auto de infração ora impugnado.

Portanto, no caso em tela, pode-se afirmar que restaram cumpridos todos os requisitos necessários para a validade do contrato pactuado pela Impugnante e pela INFRAMERICA, até porque por força do citado contrato, cabia à Impugnante todos os custos decorrentes de instalações necessárias ao Espaço de Mídia Aeroportuária, conforme cláusula oitava do referido contrato celebrado.

Assim, a Impugnante, por todos os meios que se analisa a prestação de serviço, estava obrigada a cumprir o mencionado contrato, e mais, fez isso no interesse e a mando da INFRAMERICA, de maneira legal e fundamentada.

Com efeito, se a Impugnante foi ludibriada por tal órgão, pela eventual falta e/ou prestação de serviços de forma tardia pela empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., estes deverão ser apenados por isto, mesmo porque, para a Impugnante a contratação foi absolutamente útil, na medida em que ela não estava fazendo nada a mais do que efetivamente cumprir o contrato que foi entabulado com a INFRAMERICA e a própria determinação do seu Presidente.

50. Inicialmente, é de se afirmar que em nenhum momento a fiscalização desconstituiu ou deixou de considerar o contrato celebrado entre contribuinte e a INFRAMERICA. A contribuinte tenta destorcer os fatos e fazer crer que esse contrato foi desconsiderado pela fiscalização e o motivo do lançamento seria baseado na desconstituição desse contrato.

51. Tal não procede. O que ficou claro, durante o procedimento de fiscalização foi que os pagamentos realizados pela contribuinte à PDA Projeto não se referiam à

pagamentos pela prestação de um serviço, mas sim, pagamentos sem causa. Ficou claro também que a contribuinte não estava apenas cumprindo (ou vinculada a) um contrato com a empresa INFRAMERICA. [...]

52. Em nenhum momento, no contrato firmado entre a contribuinte e a INFRAMERICA, está a obrigação de a contribuinte realizar pagamentos por serviços não prestados. O que a cláusula 8ª estatui é que os serviços de mídia aeroportuária são de responsabilidade da contribuinte e os pagamentos por esses serviços devem ser autorizados pela INFRAMERICA.

53. Na realidade, toda a operação, inclusive o registro contábil, realizado pela contribuinte, foi feita para dar aparência de legalidade a simulação de um negócio que nunca existiu. A PDA Projeto não prestou serviço à contribuinte. Como se depreende da fiscalização e dos documentos constantes nos autos, a operação foi montada com a intenção de se transferir recursos para [...], conforme se extrai do depoimento policial (fls. 15 e 16).

54. Ora, não foi provado que a empresa PDA Projeto tenha realmente realizado algum serviço para a contribuinte, apesar da contribuinte ter sido regularmente intimada a apresentar documentos.

55. A contribuinte continua e afirma que portanto, há causa para os pagamentos realizados:

Frise-se novamente: a Fiscalização tão somente externa seus convencimentos sem, no entanto, apresentar quaisquer provas que sustentem suas convicções. Não restaram comprovadas quaisquer irregularidades. Pelo contrário, demonstrou-se a coerência dos atos da Impugnante e seu total desconhecimento em relação a outros fatos que permearam a relação da INFRAMERICA com a empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., até porque a própria Fiscalização nas fls. 02 do TDPF afirma que tais ocorrências aconteceram “sem o conhecimento do concessionário Alumi”.

56. Aqui, faz-se necessária uma observação sobre o que alegou a contribuinte.

Não é a fiscalização quem argumentou que o pagamento de “propina” teria ocorrido sem o conhecimento da contribuinte Alumi. Quem fez essa afirmação foi a própria contribuinte (fl. 29) em sua resposta datada de 09/10/2019. É certo que a contribuinte sempre soube que nenhum serviço tinha sido prestado pela empresa PDA Projeto e esse arranjo entre as três empresas será melhor abordado adiante, quando da qualificação da multa aplicada.

57. Prossegue a contribuinte:

Assim sendo, o processo administrativo fiscal se caracteriza pelo conjunto de atos interligados, expedidos pela Administração, visando a exigência do crédito tributário, pelo que tratam-se de atos vinculados, ou seja, o agente administrativo fica obrigado a agir de acordo com o que determina a legislação que trata da matéria. Assim, para que haja a lavratura do auto de infração, mister se faz a

certeza pela autoridade fiscalizadora de que o contribuinte tenha cometido alguma infração à legislação tributária.

Para o lançamento tributário é necessário que a descrição do fato contido no auto de infração seja bastante clara e objetiva, não se admitindo presunções, de forma que não parem dúvidas acerca da ocorrência do fato, e que haja a completa subsunção desse fato à norma jurídico-tributária, sob pena de nulidade do lançamento.

58. A contribuinte afirma que a fiscalização cometeu uma ilegalidade ao exigir da Impugnante imposto sobre um fato jurídico não tributável:

No caso em tela, para que o auto de infração pudesse subsistir, seria necessário que a fiscalização comprovasse, documentalmente, por meios diretos e não indiretos (presuntivos) a alegada inexistência da prestação de serviços, ante toda a documentação que lhe foi apresentada. (...)

Nessas condições, para que o Fisco Federal pudesse lavrar algum auto de infração em face da Impugnante, deveria, segundo o que preceituam os princípios da verdade material e da legalidade, ter comprovado plenamente, por meios seguros e irrefutáveis, a suposta falta de causa para o pagamento e não simplesmente desconsiderar o contrato apresentado pela Impugnante que fora devidamente entabulado com a INFRAMERICA, sendo certo reiterar que o pagamento feito à empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA. foi realizado por força de contrato.

59. Como já dito acima, a INFRAMERICA não poderia contratualmente forçar a contribuinte a realizar pagamentos por serviços que nunca foram prestados a ela. Essa alegação de que estava vinculada ao contrato com a INFRAMERICA não procede, como já explanado.

60. Fica claro que ao realizar pagamentos à empresa PDA Projeto, sem que a mesma tivesse prestado serviços à contribuinte, incorreu em hipótese de ocorrência de fato gerador do IRRF, conforme disposto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1985:

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.

61. E mais, a contribuinte assume explicitamente que realizou os pagamentos à PDA Projeto por solicitação da INFRAMERICA. [A] contribuinte sabia muito bem que a PDA Projeto não lhe havia prestado serviço algum, caracterizando imediatamente o pagamento sem causa, lançado pela fiscalização.

62. No caso, se a PDA Projeto tivesse realizado algum serviço à contribuinte pelos pagamentos que recebeu, caberia à contribuinte provar a realização desses serviços contratados, conforme intimações recebidas. O que não ocorreu.

Da Efetiva Saída de Recursos da Impugnante para Pagamento

63. Nesse item, afirma a contribuinte:

Como já mencionado em momentos anteriores, a Fiscalização fundamenta o lançamento do crédito tributário no suposto fato de que a Impugnante efetuou pagamentos em relação aos serviços que supostamente não foram prestados pela empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA.

O fundamento essencial para tal entendimento reside na desconsideração da validade jurídica do contrato entre a Impugnante e a INFRAMERICA (contrato esse que foi devidamente apresentado à Fiscalização), pelo que reitera-se que a Impugnante cumpriu sua parte no contrato quando obedeceu às ordens do Presidente da INFRAMERICA e procedeu à contratação da citada empresa acima gravada. (...)

No entanto, o que se percebe é uma total incoerência no raciocínio adotado pela Fiscalização, notadamente porque, se por um lado ela desconsiderou a prestação de serviços realizadas pela empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., tributando o pagamento sem causa por parte da Impugnante, por outro, não desconsiderou o contrato entabulado entre a INFRAMERICA e a própria Impugnante. (...)

Partindo-se dessa premissa, a conclusão inevitável é no sentido de que a Impugnante efetivamente pagou pela prestação de serviço realizada, ainda que tardiamente, e os pagamentos por ela realizados tiveram como causa a própria prestação dos serviços pela citada empresa.

Ademais, conforme se verifica pela análise do tópico específico, os pagamentos referentes à prestação de serviços ocorreram, tendo efetivamente transitado os valores pelas contas correntes da Impugnante em benefício da empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., havendo também a devida contabilização dos tais montantes.

64. Aqui a contribuinte se mostra vacilante entre afirmar ora que a fiscalização desconsiderou o contrato entre a contribuinte e a INFRAMERICA, ora que esse contrato foi considerado válido pela fiscalização. De qualquer forma, o correto é que o contrato entre a contribuinte e a INFRAMERICA não foi desconsiderado. O

que ocorreu foram dois pagamentos realizados pela contribuinte à empresa PDA Projeto, sem que serviço algum tivesse sido realizado pela PDA Projeto à contribuinte. Como já explicado no tópico anterior.

65. A existência de um Projeto apresentado pela PDA Projeto, foi somente para dar aparência de validade aos pagamentos realizados pela contribuinte à PDA Projeto.

Como afirmou a contribuinte, esse projeto foi apresentado tardiamente e não foi de utilidade alguma.

66. Continua a contribuinte a argumentar:

Ora, se os I. Agentes Fiscais se valerem de determinados critérios subjetivos, sem a devida análise do contrato entabulado entre a Impugnante e a INFRAMERICA, de tal modo a concluírem pela ineficácia jurídico-probante do respectivo instrumento, por que razão, então, adotar critérios distintos para a análise do contrato entabulado com tal instituição???

Parece que a única resposta para tal indagação consiste na intenção dos agentes em punir arbitrariamente a Impugnante, que nada mais fez do que efetuar o pagamento à empresa prestadora de serviço, pagamento esse realizado a mando e por ordem da INFRAMERICA, ou então os Srs.

Agentes Fiscais, com o objetivo de aplicar a mais onerosa tributação, preferiram o cômodo caminho de retirar a validade jurídica do contrato realizado, o que não pode ser admitido.

Doutra banda, também não ficou evidenciado durante o procedimento fiscalizatório que os Srs. Agentes Fiscais teriam procedido a todas as diligências para apurar o ocorrido nas empresas, pelo que simplesmente lavraram o auto de infração com base em delações (colaborações premiadas) realizadas, deixando de lado a necessária verificação da verdade, ainda mais se tratando de delações que foram realizadas para se conseguir “benefícios” no âmbito penal. (...)

Como bem sabido, a Fiscalização deve guardar estrita obediência aos princípios que regem a administração pública, dentre os quais destacam-se o da motivação e o da legalidade. Sendo assim, jamais poderiam os Srs. Agentes Fiscais ter lavrado o presente auto de infração sem fazer o levantamento e exame completo de toda a documentação contábil da Impugnante e das empresas que estão direta e indiretamente ligadas com os supostos fatos geradores aqui autuados.

67. Aqui a contribuinte repete argumentos que já utilizou no tópico anterior e que lá foram analisados. Porém, cabe frisar que os documentos em que se baseou a fiscalização na realização do lançamento foram entregues pela própria contribuinte. Assim, não cabe agora a contribuinte alegar que os documentos apresentados não tem validade, [pois] a própria contribuinte baseia suas explicações nos documentos apresentados por ela [...]. Com certeza a existência e ciência do auto de infração, do qual busca se desvencilhar a qualquer custo.

Da Comprovação do Serviço Efetivamente Prestado

68. Alega a contribuinte:

Conforme demonstram os documentos anexados aos autos, a prestação de serviço efetivamente ocorreu, em que pese a alegação do AFRF de que foi tardia.

Assim, em vista de existência do contrato entabulado entre a Impugnante e a INFRAMERICA, os comprovantes das realizações das transações financeiras, bem como a importante informação de que a Impugnante não tinha conhecimento de outros fatos que não fossem os da efetiva prestação de serviço, no qual se registrou todos os pagamentos efetuados, resta claro que houve a realização dos serviços que foram objeto de autuação.

O dinheiro efetivamente saiu da Impugnante e, comprovadamente, foi recebido e contabilizado pela empresa, qual seja, PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., pelo que face à realidade efetiva de tal ocorrência, o auto de infração também deverá ser cancelado por esta D. Turma Julgadora.

69. Novamente afirmo que a tributação de IRRF sofrida pela contribuinte nada tem a ver com o contrato entre ela e a INFRAMERICA. O auto de infração foi lançado uma vez que a contribuinte não conseguiu provar que o houve serviço prestado pela empresa PDA Projeto à contribuinte. Fica caro pela resposta da contribuinte que o pagamento foi realizado à PDA Projeto sem que algum serviço tivesse sido prestado e que os projetos foram apresentados tardiamente apenas para dar aparência de legalidade à transação efetuada, que na verdade seria pagamento de “propina” e não remuneração por serviços prestados (fl. 30).

70. Dessa forma, não é possível considerar comprovada a prestação de serviço por parte da PDA Projeto à contribuinte, uma vez que de fato tal serviço não houve, apenas a intenção de dar aparência de serviços prestados à pagamentos sem causa.

A Contabilidade Faz Prova em Favor da Impugnante

71. Argumenta a contribuinte:

Tendo em vista a comprovação da realização dos 02 (dois) pagamentos, bem como da existência do contrato entre a Impugnante e a INFRAMERICA que fundamentam a prestação de serviço realizada (cláusulas contratuais que fazem lei entre as partes), importante destacar que, nos termos do artigo 967 do RIR/2018 (Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018), a escrituração mantida com observância das disposições legais (in casu, o que jamais foi questionado pelo Fisco) faz prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais:

“Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos

hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.”
(...)

Com efeito, a contratação em análise, realizada pela Impugnante, foi toda devidamente registrada em sua escrituração contábil, razão pela qual trata-se sem sombra de dúvidas de prova em seu favor, na medida em que se fosse sua vontade realizar ato escuso, o que se admite meramente a título argumentativo, não o faria de forma legal, registrada e levando todos os fatos ao conhecimento pleno do Fisco. (...)

Registre-se, também, que o único intuito da Impugnante com relação aos pagamentos realizados, era cumprir efetivamente a determinação que fora dada pelo Presidente da INFRAMERICA, a qual estava vinculada à manutenção de suas próprias atividades, o que conseguiu, isso porque cumpriu aquilo que estava no contrato assinado.

Assim, por mais este argumento, sem prejuízo dos demais, é imperioso o cancelamento da autuação em questão.

72. Não se está a questionar a escrituração porventura realizada pela contribuinte dos pagamentos efetuados à empresa PDA Projeto. O que se questiona é o motivo desses pagamentos, uma vez que não foram prestados serviços pela PDA Projeto à contribuinte.

73. E como já abordado nesse voto, a argumentação da contribuinte de que simplesmente estava vinculada ao contrato firmado entre ela e a INFRAMERICA não procede.

O referido contrato não obrigava a contribuinte a realizar pagamentos por serviços não prestados. Já foi abordado nesse voto a questão da cláusula oitava do referido contrato nº tópico “Da Legitimidade e Legalidade da Contratação Realizada”, pelo que remeto a sua leitura.

74. Como bem citado pela contribuinte, o artigo 967 do RIR/2018 prevê que a escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis. Sobre esse ponto é de se observar: a) por certo, não existe norma legal que dê amparo ao registro contábil de uma operação que não ocorreu, ou não pelas razões e motivos alegados pela contribuinte (para pagamento por serviços) e b) a contribuinte não logrou comprovar a realização de serviços pela PDA Projeto, inclusive tendo alegado em sua resposta de 09/10/2019 que tais pagamentos se referiam a “propina”.

75. Assim, a alegada escrituração da operação de pagamento à PDA Projeto por serviços não prestados não está amparada na realidade dos fatos. Sendo forçoso admitir que se tal escrituração ocorreu foi apenas para dar aparente legalidade a uma prestação de serviços que jamais ocorreu.

Do Reajustamento da Base de Cálculo

76. A contribuinte inicia esse tópico afirmando que a fiscalização cumpriu o prescrito no artigo 61, § 3º, da Lei n.º 8.981/95, vejamos:

Conforme se verifica pela análise do TDPF e do Demonstrativo de Apuração constante do auto de infração, as bases de cálculo utilizadas pelos Srs. Agentes Fiscais para apurar o suposto montante devido pela Impugnante sofreram a aplicação do chamado reajustamento, conforme prescreve o artigo 61, § 3º, da Lei n.º 8.981/95. (...)

Não é demais lembrar que os Srs. Agentes Fiscais constituíram o crédito tributário sob o fundamento que a Impugnante teria efetuado, em 17/10/2014 e 03/11/2014, pagamentos sem causa, em decorrência do que exigiram o vultuoso IR/Fonte e a respectiva multa qualificada, nos termos da legislação aplicável.

Isso se deu justamente para que a Impugnante caísse na excessiva incidência tributária prevista no artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95, que, conforme demonstrado acima, torna exigível o imposto em montante praticamente igual ao do seu fato gerador.

Da forma como ocorreu o enquadramento da suposta infração, percebe-se que a verdadeira intenção dos fiscais sempre foi a de punir a Impugnante, a ponto de constituírem um crédito tributário praticamente impagável.

Essa intenção de punir a Impugnante jamais poderia ter-se convertido em exigência de imposto, já que tributos não poderão, de forma alguma, ser utilizados como sanção a ato ilícito, a teor do que dispõe o artigo 3º do Código Tributário Nacional: “Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” No presente caso, de acordo com as conclusões lógicas decorrentes da narrativa dos fatos, percebe-se que as I. Autoridades Fiscais ofenderam claramente o conceito de tributo, pois procederam ao lançamento do imposto como meio de punir a Impugnante pelo suposto pagamento sem causa.

77. Alega também a contribuinte que o lançamento feriu o princípio da razoabilidade.

78. A contribuinte também se insurge contra o reajustamento da base de cálculo, associada à multa de 150%:

Frise-se, ainda, que o reajustamento da base de cálculo associada à multa imposta de 150% possui nítido caráter confiscatório. Tal imposição é expressamente vedada pelo art. 150, IV da nossa Constituição Federal (...)

79. É devido esclarecer que não cabe ao julgador administrativo questionar a legalidade ou constitucionalidade de normas legais e infra-legais. A análise de alegação contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente. Nesse sentido súmula do Carf:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

80. O art. 26-A do PAF, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, resultante da conversão da MP nº 449, de 2008, é claro no sentido de que o julgador administrativo não pode afastar a aplicação de lei sob o fundamento de violação da constituição ou de lei superior:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

81. Também o artigo 7º, incisos IV e V da Portaria MF nº 341, de 2011, determina que o julgador de primeira instância está vinculado às leis, assim como às normas regulamentares, inclusive, a entendimentos da Receita Federal expressos em atos normativos:

Portaria MF nº 341/2011

Art. 7º São deveres do julgador: (...)

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Lei nº 8.112/90 Art. 116. São deveres do servidor: (...)

III - observar as normas legais e regulamentares;

82. Assim, o julgador administrativo, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

83. No caso em concreto, apesar do inconformismo da contribuinte, e como reconhecido por ela própria, a fiscalização tão somente aplicou a lei em questão, não havendo portanto, razões para se cancelar o lançamento efetuado.

Da Hierarquia das Normas – Impossibilidade da Revogação do Art. 43 do CTN pela Lei nº 8.981, de 1995

84. Alega a contribuinte:

Em razão da faculdade contida no artigo 153, inciso III da Carta Política de 1988 (“compete à União instituir impostos sobre: renda e proventos de qualquer natureza”), o Código Tributário Nacional, no artigo 43, caput, estabeleceu que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, “tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” de renda e de proventos, verbis: (...)

Depreende-se desse enunciado que o imposto sobre a renda tem como hipótese de incidência a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda,

sendo o seu aspecto material a efetiva ocorrência de acréscimo patrimonial em determinado lapso de tempo. Disponibilizar representa uma realidade fática e não uma ficção jurídica. (...)

No presente caso, o evento infracional relatado nesse auto de infração tem por fundamento o artigo 61 da Lei n.º 8.981/95, que assim prevê: (...)

Verifica-se que o aspecto material contido na hipótese de incidência da norma acima transcrita (efetuar pagamento sem causa a terceiros) está absolutamente em desconformidade com o conceito de renda previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional. Pretende-se tributar não a renda, mas sim o pagamento sem causa efetuado a terceiros não identificados, o que não é o caso dos autos!!!

Com efeito, o artigo 61, § 1º, da Lei n.º 8.981/95, ao prever a incidência do imposto sobre a renda sobre os pagamentos feitos a beneficiários não identificados, criou nova hipótese de incidência não contemplada no conceito de renda previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ferindo, destarte, o princípio da hierarquia das leis.

85. Aqui repito o que foi dito no tópico anterior. O artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95 está em vigor e ele simplesmente foi aplicado pela autoridade fiscal. Não pode a administração pública afastar a aplicação de lei sob o fundamento de violação da constituição ou de lei superior, como requerido pela contribuinte.

86. Contudo, é de se esclarecer que consta no Termo de Verificação Fiscal a citação ao inciso VII do art. 149 do CTN, que prevê a possibilidade de lançamento de ofício quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação, legitimando, portanto, a aplicação da Lei nº 8.981, de 1995.

Da Inexistência de Prejuízo ao Fisco – Da Inaplicabilidade do Pagamento Sem Causa ao Lucro Presumido

À luz da legislação de regência, no presente tópico, vamos trazer a colação o comando legal que disciplina a tributação definitiva na fonte, quando o beneficiário ou a causa não estiverem identificados e materializados quando da ocorrência do fato gerador (pagamento ou entrega de recursos a terceiros).

A Lei n.º 8.981/85 dispõe que, 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.” É importante observar que o caput do artigo 61 da Lei n.º 8.981/85 abrange todas as pessoas jurídicas, sem exceção, mas restringe o alcance da hipótese quando impõe a tributação apenas quando o beneficiário não for identificado.

Já o § 1º, ao cumprir os princípios da técnica redacional da lei, adiciona uma outra circunstância material não prescrita pelo caput. Vale dizer, que também é devida a fonte quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Desta feita, porém, o comando complementar impõe uma limitação, pois, por ele, só são alcançáveis as empresas sujeitas à contabilização de seus atos negociais.

Conjugando, pois, o caput e o § 1º, infere-se, literalmente que, quando o beneficiário não for identificado ou a operação ou a causa não for comprovada, mas estando a empresa submetida à escrituração contábil completa, a hipótese tratada no art. 61 alcançaria ambas as hipóteses de incidência, tanto de forma concorrente quanto de forma segregada. Ou seja, a ocorrência apenas de uma das duas circunstâncias bastaria para se corporificar a infração. (...)

(...) o caput aplica-se às empresas sujeitas ao lucro real e ao lucro presumido, pelo que as prescrições do § 1º só às pessoas jurídicas que se apoiam, por determinação legal, ou por sua livre opção, na escrituração contábil com fins de apuração do lucro real (art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998). Infere-se, pois, que estará tipificada a infração nas pessoas jurídicas que optarem pela apuração do imposto com base no lucro presumido somente quando o beneficiário não for identificado, consoante demonstração prática que será a seguir demonstrada.

87. Em que pese o esforço interpretativo realizado pela contribuinte, nº sentido de se afastar a aplicação da do § 1º, do art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1985 aos optantes pelo lucro real, entendo que tal não procede. Em momento algum a legislação permite tal interpretação. Se por ventura essa fosse a vontade do legislador, ele teria deixado claro sua intenção, o que não foi o caso.

88. A redação do artigo 61, assim como o seu parágrafo 1º é clara. Não há, em hipótese alguma, previsão de inaplicabilidade da retenção na fonte de 35% para empresas optantes pelo lucro presumido.

Da Colaboração Premiada como Prova Indiciária e Emprestada

89. Afirma a contribuinte em resumo que:

(...) as colaborações (delações) apresentadas no curso da fiscalização, quando muito são provas indiciárias e/ou emprestadas, as quais por si só não justificam a lavratura de auto de infração em desfavor da Impugnante, que, frise-se, não tinha conhecimento de outros fatos que permearam sua relação com a empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA., sendo imperioso reiterar ainda que

os pagamentos feitos pela Impugnante foram feitos por determinação do Presidente da INFRAMERICA e, ainda, alicerçados pelas cláusulas contratuais do contrato entabulado com tal órgão.

90. Esclarece-se de início que a alegada prova emprestada foi apresentada pela própria contribuinte ao responder o Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 24 e 25), por meio do qual a contribuinte foi intimada a justificar a contratação da empresa PDA Projeto e apresentar documentos comprobatórios. Cabe ao julgador a análise e valoração das provas e documentos apresentados. [...]

93. A fraude a que se refere a contribuinte é o pagamento sem causa à empresa PDA Projeto.

94. Assim, não seria possível à contribuinte provar que os supostos serviços que teriam sido prestados pela PDA Projeto realmente ocorreram, pois o que ficou comprovado é que esses pagamentos à PDA Projeto são na realidade pagamentos sem causa, uma vez que tais serviços nunca foram prestados.

95. A contribuinte tenta argumentar em sua impugnação que estava simplesmente cumprindo o contrato com a INFRAMERICA, o que não é verdade, como já abordado nesse voto, uma vez que o contrato não a obrigava a pagar a ninguém por serviços não prestados.

Assim sendo, o Acórdão da 4ª Turma da DRJ/REC/PE nº 11-67.064, de 08.04.2020, e-fls. 314-352, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo fático-probatório de suas alegações. Porém, as supostas divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural. Logo não cabe razão a Recorrente.

Multa de Ofício Proporcional Qualificada

A Recorrente discorda da aplicação da multa de ofício qualificada.

Em questão de penalidade, a legislação tributária adota o princípio da retroatividade benigna, ou seja, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente

ao tempo da sua prática (art. 106 do Código Tributário Nacional). Trata-se de matéria de ordem pública que deve ser que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

Sobre a multa de ofício proporcional qualificada, o Código Tributário Nacional prescreve:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, determina:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]

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

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

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

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;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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 obrigação tributária em sentido amplo inclui o tributo e a penalidade pecuniária. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A

obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária pelo simples fato da sua inobservância (art. 113 do Código Tributário Nacional). Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade pecuniária procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação tributária principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo.

Nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional o tributo não é sanção por ato ilícito e assim o tributo e a penalidade pecuniária tributária têm natureza de jurídica de obrigação tributária. Diferentemente é o princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do condenado que se aplica ao autor de crime a partir da comprovação do fato típico e antijurídico e da autoria (inciso XLV do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB). No presente caso, não foi aplicada a Lei nº 12.850, de 02 de agosto de 2013, que disciplina a “organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal”. O ilícito tributário que justifica a caracterização do pagamento sem causa, decorre do fato de que Recorrente não comprova a efetiva prestação de serviços para exploração de painéis de publicidade em face da efetivação e do registro contábil dos pagamentos a PDA Projeto e Direção Arquitetônica Ltda., que emitiu as notas fiscais correspondentes.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 11-23, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

VI – DA MULTA QUALIFICADA

40. O percentual atinente à multa de ofício deve observar o disposto no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 e em seu § 1º, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/07, que dispõe: [...].

41. Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, citados na redação original e alterada do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, dispõem: [...]

42. No contexto da lei, o conluio é a combinação dos agentes visando a sonegação ou fraude.

No caso, ocorreu a emissão pela PDA Projeto das notas fiscais e sua aceitação e pagamento pela Alumi, sendo que ambas sabiam que o verdadeiro motivo dos pagamentos eram outros que não a prestação de serviços. Além disso, a própria documentação enviada pela Alumi em resposta ao TIPF-D comprova que houve prévio acerto sobre quais serviços deveriam ser colocados como objeto das notas fiscais que simulariam a prestação de serviços e que dariam suporte aos pagamentos a serem efetuados [...].

Em decorrência da avença entre a Inframerica Concessionária do Aeroporto de Brasília S.A. e a Recorrente, reitere-se que houve emissão das notas fiscais, e-fls. 225-226, pela PDA Projeto e Direção Arquitetônica Ltda. destinadas a Recorrente, e os pagamentos nos valores de R\$469.250,00 em 17.10.2014 e R\$622.225,50 em 03.11.2014, foram pela efetuados pela Recorrente em favor da PDA Projeto e Direção Arquitetônica Ltda. pela rede bancária, e-fls. 217 e 223. Porém a Recorrente não comprova a efetiva prestação de serviços para exploração de painéis de publicidade. somente a “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis (§ 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

A Recorrente não faz prova da contratação e da prestação dos serviços por parte da PDA Projeto e Direção Arquitetônica Ltda. ficando evidenciado que o motivo para os pagamentos realizados não era a prestação de serviços. Comprova-se que o pagamento realizado pela Recorrente foi sem causa, pois tinha conhecimento de que a PDA Projeto e Direção Arquitetônica Ltda. não havia prestado qualquer serviço. Ainda assim, a operação foi registrada na contabilidade pela inclusão da indevida de despesas de prestação de serviços na contabilidade, acompanhadas de pagamentos sem causa restando caracterizada a conduta ilícita dolosa. Pela própria realização da operação com inserção nos registros contábeis de despesas de prestação de serviços inexistentes evidencia o pagamento sem causa. Restou demonstrado e bem caracterizado a conduta dolosa pela vontade livre consciente de efetuar pagamento sem causa.

Sobre a incidência de juros de mora sobre a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada, cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, e se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos

federais. Esclareça-se que tem cabimento a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, após o seu vencimento.

Consta no Acórdão da 4ª Turma da DRJ/REC/PE nº 11-67.064, de 08.04.2020, e-fls. 314-352, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Da Ilegalidade na Aplicação da Multa Qualificada

Ademais disso, cumpre salientar que também é absurda a pretensão da d. Fiscalização ao agravar o lançamento do montante do imposto supostamente devido com multa qualificada, com base no artigo 44, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, bem como aplicação de forma presumida da Lei nº 4.502/1964, em especial seus artigos 71, 72 e 73.

Isto porque, ao se analisar o Termo de Verificação Fiscal (fls. 02), verifica-se que a Impugnante não tinha conhecimento dos supostos atos ilícitos que foram ou não praticados por terceiros, sendo certo gravar também que a d. Fiscalização apenas mencionou que restou demonstrada a simulação e o conluio, onde afirmou que restou comprovado o intuito da Impugnante em ocultar a informação de que os serviços prestados não eram efetivamente necessários. (...)

(...) além da d. Fiscalização não ter se dado ao trabalho de identificar, taxativamente, a infração supostamente cometida, além de também deixar de comprovar a conduta da Impugnante nas situações descritas por tais dispositivos, deixou de lado importantes informações e provas que aclaradamente provam que a autuada não tinha conhecimento algum da relação da empresa PDA PROJETO E DIREÇÃO ARQUITETÔNICA LTDA. com terceiros. Portanto, ainda que o imposto ora questionado fosse devido, o que se admite exclusivamente a título argumentativo, não há que se falar na aplicação da multa qualificada.

96. A contribuinte argumenta também que a fiscalização não provou o intuito doloso da impugnante, nos termos exatos definidos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964:

A demonstração da intenção dolosa da Impugnante não foi efetivada pelo AFRF, até pelo fato de que, conforme apontado, as situações ora tratadas no Termo de Verificação Fiscal não ocorreram e também a Impugnante é optante do lucro presumido e não teve nenhum benefício com tal prática que sequer ocorreu.

a) Inexistência da Fraude

Assim, para que se tenha a fraude é necessário que se comprove que a Impugnante, mediante uma ação ou omissão dolosa, teve o intuito de retardar ou evitar a ocorrência do fato gerador do tributo. Portanto, é necessário que exista uma conduta contrária à lei, intencionalmente praticada pelo contribuinte, o que não há no presente caso, pelo contrário, não há constatação no TVF de que a

Impugnante tinha conhecimento se houve ilícitos por detrás do pagamento ou não. Isso é inconteste! (...)

Não houve também qualquer omissão na contabilidade de nenhum pagamento decorrente de qualquer prestação de serviços, porque, tal fato, não ocorreu.

Quem age com intuito de fraude realiza operações proibidas, não escritura seus registros comerciais e fiscais, não declara essas operações nos formulários de entrega obrigatória e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações.

b) Inexistência de Conluio

Considera-se conluio a combinação, um “conchavo”, efetuado entre duas ou mais pessoas, com o objetivo de enganar uma terceira pessoa, ou de se furtarem do cumprimento da lei. (...)

Na mesma linha, a ocorrência de conluio foi apenas considerada pela d. Fiscalização ao transcrever o dispositivo legal que trata desse assunto.

Somente e tão somente a transcrição. Não há em nenhuma passagem e/ou a consideração taxativa da ocorrência do conluio, portanto, não se pode admiti-lo.

c) Inexistência de Sonegação

A sonegação, nos termos do que estabelece o artigo 71 da Lei nº 4.502/64, 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; e (ii) das condições pessoais de contribuintes, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Conforme evidenciado pela documentação já apresentada no curso do processo administrativo de fiscalização, não existe ação dolosa da Impugnante em qualquer um destes sentidos. Muito pelo contrário, todas as operações realizadas pela Impugnante foram devidamente registradas, informadas e ainda contabilizadas e nunca foram omitidas de nenhuma autoridade.

97. Inicialmente, acredito que a qualificação da multa realizada nos autos foi suficiente e adequada. Vejamos o que afirmou a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (fl. 20):

42. No contexto da lei, o conluio é a combinação dos agentes visando a sonegação ou fraude. No caso, ocorreu a emissão pela PDA Projeto das notas fiscais e sua aceitação e pagamento pela Alumi, sendo que ambas sabiam que o verdadeiro motivo dos pagamentos eram outros que não a prestação de serviços. Além disso, a própria documentação enviada pela Alumi em resposta ao TIPF-D comprova que houve prévio acerto sobre quais serviços deveriam ser colocados como objeto das notas fiscais que simulariam a prestação de serviços e que dariam suporte aos pagamentos a serem efetuados [...].

98. Além de não fazer prova da contratação e da prestação dos serviços por parte da empresa PDA Projeto, como bem disse a fiscalização, ficou absolutamente claro nos autos que o verdadeiro motivo para os dois pagamentos realizados não eram a prestação de serviços.

99. Por óbvio, a operação sabidamente fraudulenta pela contribuinte (uma vez que ela sabia que a PDA Projeto não havia prestado serviço algum), foi ainda registrada, segundo alega, na contabilidade com o intuito único de dar aparente normalidade a uma operação de prestação de serviços que nunca existiu. Também ficou claro o conluio existente entre a contribuinte, INFRAMERICA e PDA Projeto, com o intuito de fraudar a contabilidade da empresa.

100. Pela própria natureza da real operação e da forma como foi realizada a tentativa de camuflagem, ou seja, inserção de despesas de prestação de serviços inexistentes na contabilidade da pessoa jurídica, em especial quando acompanhada de pagamento sem causa, é evidente que o dolo é inerente a tal atitude, jamais podendo ser evocada a culpa em tal situação.

101. Incabível em meu entendimento, que no caso em espécie, se pudesse invocar uma situação de erro, negligência ou imperícia. Dado que as evidências probatórias apontam no sentido da inexistência de contratação e prestação dos serviços pela PDA Projeto, o dolo é evidente.

Da Suposta Ocorrência de Sonegação, Fraude e Conluio

Verifica-se da leitura do Relatório Fiscal que fundamenta o presente auto de infração, que a d. Fiscalização entendeu pela aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo primeiro da Lei nº 9.430/96, sob a alegação de que ocorreu a sonegação, fraude ou conluio, genericamente.

Ou seja, o que fez a d. Fiscalização foi apenas transcrever os dispositivos legais sem aplicá-los, taxativa e comprovadamente, às condutas supostamente praticadas pela Impugnante no caso concreto. (...)

Ora, não são necessárias longas divagações para que se chegue à óbvia conclusão de que o auto de infração ora impugnado padece de vício, na medida em que não tipificou com base em provas concretas a conduta da Impugnante como hipótese de aplicação da multa majorada(qualificada).

102. Nesse tópico a contribuinte não inova em relação ao anterior, repete basicamente que a fiscalização não provou a sonegação, fraude e conluio.

103. Como já analisado anteriormente, restou claro no entendimento desse relator que ficou bem caracterizado o conluio, com o intuito de fraude e por conseguinte, o dolo necessário à caracterização da multa qualificada de 150%, não existindo, portanto, razão para a redução da multa.

Da Inaplicabilidade dos Juros de Mora Sobre a Multa

104. Afirma a contribuinte:

Os juros calculados com base na taxa Selic não podem ser exigidos sobre a multa, por ausência de previsão legal.

O artigo 13 da Lei 9.065/95 que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos. (...)

Assim, demonstrado que (i) multa não é tributo e que (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa, que se verifica no cálculo da RFB para atualização dos créditos tributários objeto do presente processo, desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, o que deve ser rechaçado por essa Turma de Julgamento.

Assim, ao exigir os juros calculados à taxa Selic sobre a multa lançada no auto de infração originário do presente processo, a Autoridade Fiscal agiu em evidente afronta ao princípio constitucional da legalidade, o que não pode ser admitido. (...)

105. Não procede o argumento dos impugnantes pelas razões que se passa a expor.

106. 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.

107. 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.

108. 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.

109. 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)

§ 1º Salvo 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)

110. 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)

111. 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:

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

Assim sendo, o Acórdão da 4ª Turma da DRJ/REC/PE nº 11-67.064, de 08.04.2020, e-fls. 314-352, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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 modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Por conseguinte, cabe reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei

atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravo em Recurso Especial nº 2554882/SP).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva