



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10183.725757/2016-38  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-004.522 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de março de 2020  
**Recorrente** TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001

**PAGAMENTOS SEM CAUSA COMPROVADA. INCIDÊNCIA EXCLUSIVA NA FONTE.**

Estão sujeitos à incidência do Imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011

**IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. 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 (Súmula CARF nº 114).

**MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. DOLO CARACTERIZADO.**

A prática corriqueira de omitir o registro contábil de notas fiscais representativas de valores expressivos de receitas efetivamente auferidas revela, sem o menor espaço para dúvidas, a conduta deliberada tendente a impedir ou retardar o conhecimento das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal, por parte da autoridade fazendária, exatamente como preconiza o art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

**MULTA QUALIFICADA. TRIBUTOS DECLARADOS EM DIPJ. HIPÓTESE DE EXASPERAÇÃO DA MULTA NÃO CARACTERIZADA.**

Deve ser reduzida ao patamar ordinário de 75% a multa de ofício que acompanha os tributos lançados em razão de não terem sido recolhidos e nem declarados em DCTF, na hipótese de terem sido informados em DIPJ. Exatamente porque esses tributos foram declarados em DIPJ, não se pode sustentar que a Recorrente agiu dolosamente no sentido de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência de seus fatos geradores. Muito ao contrário. Quanto a esses tributos, a Recorrente deu ao Fisco a notícia da ocorrência dos seus fatos geradores.

**MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE CUSTOS. HIPÓTESE DE EXASPERAÇÃO DA MULTA NÃO CARACTERIZADA.**

O simples fato de a Recorrente não dispor de documentos que deem suporte ao registro de custos e despesas (água e esgoto, energia elétrica, materiais básicos para construções, etc.) não pode ser compreendido como conduta dolosa praticada com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, de sua natureza ou circunstâncias materiais. Por essa razão, deve ser reduzida ao patamar ordinário de 75% a multa de ofício que acompanha o IRPJ e a CSLL apurados a partir da matéria tributável referente a custos não comprovados.

**MULTA QUALIFICADA. IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA. EXASPERAÇÃO NÃO JUSTIFICADA.**

Não procede a imputação da multa qualificada quando as razões para a exasperação representam exclusivamente a descrição da irregularidade tributária.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE PROCESSUAL. PRECLUSÃO.**

A responsabilidade tributária deve ser objeto de contestação pela própria pessoa física à qual tal condição tenha sido imputada pela fiscalização. A falta de questionamento no prazo legal, pela pessoa física arrolada, de sua condição de responsável pelo crédito tributário lançado, leva à preclusão desta matéria na esfera administrativa. A empresa fiscalizada, sem quaisquer provas de que tenha recebido procuração da responsável para apresentação de defesa em seu nome, não possui legitimidade processual para contestar aquela imputação. Eventual recurso apresentado, nestas condições, não deve ser conhecido nesta parte.

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.**

As matérias não propostas em sede impugnatória não podem ser deduzidas em recurso voluntário em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) não conhecer do recurso na parte em que a Recorrente contesta o arrolamento no polo passivo da lide do sujeito passivo solidário, Wanderley Facheti Torres, por ausência de legitimidade processual; i.ii) negar provimento ao Recurso Voluntário em relação, i.ii.i) à alegação de irregularidades na apuração dos tributos com base na sistemática do Lucro Real Anual; i.ii.ii) à decadência dos lançamentos de IRRF – inteligência da Súmula CARF nº 114; i.ii.iii) à qualificação da multa em 150% incidente sobre a infração "omissão de receitas"; i.iii) dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para i.iii.i) exonerar o montante de R\$ 2.526.461,54 do valor principal do IRRF lançado, referente às transferências bancárias identificadas; i.iii.ii) reduzir ao patamar ordinário de 75% a multa de ofício que acompanha os tributos lançados em razão de não terem sido recolhidos e nem declarados em DCTF, mas que haviam sido informados em DIPJ, tratando-se da parcela de R\$ 515.585,20 do IRPJ exigido por meio do Auto de Infração de fls. 1197 a 1206, e das contribuições (CSLL, PIS/Pasep e Cofins) exigidas por meio dos Autos de Infração de fls. 1234 a 1261; i.iii.iii) reduzir ao patamar ordinário de 75% a multa de ofício que acompanha o IRPJ e a CSLL, apurados a partir da matéria tributável de R\$ 805.670,02, referente a custos não comprovados"; ii) por voto de qualidade, cancelar a decisão da DRJ que delimitou a lide na análise dos lançamentos do IRRF (incluindo a arguição de decadência) e a qualificação da multa de ofício relativamente a todos os tributos lançados, vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paula Santos de Abreu, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Luciano Bernart, que votavam por apreciar também as questões de ordem pública suscitadas; iii) por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício incidente sobre os lançamentos de IRRF ao patamar de 75%, vencidos o Relator e os Conselheiros Marco Rogério Borges e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor nesta matéria, a Conselheira Paula Santos de Abreu.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco – Relator

(documento assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Rogerio Borges, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Júnia Roberta Gouveia Sampaio Murillo Lo Visco, Paula Santos de Abreu, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1402-004.522 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10183.725757/2016-38

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n.º 03-78.112, proferido em 30/11/2017 pela 4ª Turma da DRJ/Brasília.

Por meio do referido Acórdão (fls. 1521 a 1541), a DRJ negou provimento à Impugnação apresentada pela Contribuinte acima identificada contra os Autos de Infração de fls. 1197 a 1296, em que restou formalizado o crédito tributário abaixo discriminado, acrescido dos juros de mora legais devidos à época do pagamento, referente a fatos ocorridos no ano de 2011:

EXAÇÃO	Valores em Reais	
	PRINCIPAL	MULTA (150%)
Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	3.303.442,94	4.955.164,41
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	1.062.078,11	1.593.117,16
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	691.678,51	1.037.517,72
Contribuição para o PIS/Pasep	149.863,63	224.795,39
Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)	7.416.883,03	11.125.324,09

Além da Contribuinte autuada, também foi arrolado como sujeito passivo solidário o Sr. **WANDERLEY FACHETI TORRES** (CPF 761.439.707-00), com base no inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 1297 a 1330), a Autoridade autuante esclarece que os lançamentos decorrem das seguintes constatações:

- **omissão de receitas** caracterizada pela falta de contabilização de notas fiscais emitidas, ensejando o lançamento principal de IRPJ e os lançamentos reflexos de CSLL, Cofins e PIS/Pasep;
- **falta de comprovação de custos**, ensejando o lançamento de IRPJ e da CSLL reflexa;
- **falta de recolhimento e de declaração em DCTF** dos tributos apurados pela própria Contribuinte em sua escrituração (IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep);
- **pagamentos sem causa comprovada**, obtidos a partir de extratos bancários de contas de titularidade da Contribuinte, ensejando o lançamento do IRRF.

A multa de ofício foi qualificada em razão de a Autoridade Fiscal ter entendido, basicamente, que “a conduta da contribuinte, em relação às declarações incompatíveis com a real movimentação bancária, a apresentação da escrituração sem comprovação dos lançamentos, a não existência e/ou a falta de apresentação dos documentos, saques e depósitos de quantias elevadas em dinheiro, sem o destino e o histórico do modus operandi da denúncia pelo MPF da Operação Ararath; tudo isto, enquadra-se nas disposições do art. 71, inciso I, da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964”.

Do lançamento fiscal, a Contribuinte e o responsável solidário, Sr. Wanderley F. Torres, foram cientificados em 13/12/2016 (fls. 1332 e 1338). Irresignada, em 12/01/2017 a Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 1341 a 1405, enquanto que **o responsável solidário não apresentou impugnação.**

Na Impugnação apresentada pela Contribuinte foram trazidas as seguintes questões:

- inicialmente, a Contribuinte apresenta uma preliminar em que se insurge contra menções da Autoridade Fiscal a operações policiais que ainda não haviam encontrado desfecho, e requer que tais fatos não sejam considerados na apreciação do presente caso;
- sua escrituração contábil é mantida regularmente e não há omissão de receita;
- é indevida a responsabilidade tributária atribuída ao sócio da pessoa jurídica;
- a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo;
- a multa de ofício aplicada é confiscatória;
- a maior parte das operações que ensejaram a exigência do IRRF encontram-se lastreadas em contrato de mútuo;
- a operação de mútuo realizada entre empresas do mesmo grupo infirma a conclusão do Fisco acerca da falta de identificação do beneficiário dos pagamentos, de modo que o principal critério para ocorrência do fato gerador não está presente;
- o fluxo financeiro decorrente de contrato de mútuo deveria ensejar a incidência de IOF, e não de IRRF;
- as demais operações submetidas à incidência do IRRF, mesmo que não amparadas por um contrato de mútuo ou outro documento, estão respaldadas pela sua escrituração contábil.

Em 05/10/2017, a Contribuinte aditou razões de defesa a sua Impugnação, por meio da petição a fls. 1467 a 1504, nos seguintes termos:

- que seja reconhecida a nulidade da autuação através da sistemática do Lucro Real Anual, haja vista a inexistência de opção válida por aquela forma de tributação;
- que seja reconhecida a improcedência da acusação de pagamento sem causa, em virtude de o Fisco não ter se desincumbido adequadamente do ônus de provar a infração, pois não juntou todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência;
- que seja afastada a aplicação da multa qualificada de 150%, haja vista que não foi juntada aos autos nenhuma documentação que comprove, para além de qualquer dúvida, que a Contribuinte efetivamente teve alguma participação nos fatos investigados pela Operação Ararath;

- que, uma vez reconhecida a inexistência de razões para qualificação da multa de ofício, seja reconhecida a decadência de parte do lançamento; e
- que seja declarada a improcedência da inclusão de Wanderley Fatchi Torres no polo passivo da relação tributária, haja vista que a regra de solidariedade prevista no art. 124 do CTN não se trata de hipótese autônoma de atribuição de responsabilidade tributária.

Em sede de **juízo de primeira instância**, a DRJ primeiramente expressou seu entendimento no sentido de que os lançamentos não foram integralmente impugnados, nos seguintes termos:

- não se estabeleceu o contencioso administrativo quanto aos lançamentos de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, pois a Contribuinte, além de não apresentar qualquer argumento de defesa ou pedido sobre tais matérias, expressamente reconhece os créditos tributários lançados em alguns trechos da sua peça de defesa;
- a Contribuinte não tem legitimidade para pleitear em nome próprio a exclusão do responsável tributário, Wanderley F. Torres, do polo passivo da relação tributária sob exame.

Quanto à arguição de nulidade na aplicação do regime de Lucro Real anual, ela não foi conhecida pela DRJ sob o fundamento de que tal alegação, formulada apenas no aditamento protocolado nove meses depois da apresentação da Impugnação, refere-se a lançamentos não impugnados.

Desse modo, entendeu a DRJ que o Auto de Infração do IRRF (incluindo a arguição de decadência) e a qualificação da multa de ofício relativamente a todos os tributos lançados **são as únicas matérias que integraram a relação processual**.

Na apreciação das razões de defesa relativamente à matéria litigiosa, a DRJ negou provimento à Impugnação da Contribuinte, rejeitando a preliminar aduzida e mantendo integralmente o lançamento do IRRF e a qualificação da multa de ofício.

Da decisão de primeira instância a Contribuinte tomou ciência em 18/01/2018, e em 08/02/2018 apresentou o **Recurso Voluntário** ora sob exame, conforme informação contida no Despacho de fl. 1668. Em sua defesa, a Recorrente suscitou a nulidade do lançamento fiscal e da decisão de primeira instância, atacou o mérito do lançamento do IRRF, a qualificação da multa de ofício e requereu o reconhecimento de que parte das exigências foram alcançadas ela decadência. Além disso, entrou no mérito da atribuição de responsabilidade tributária ao Sr. Wanderley F. Torres, e alegou existir uma incompatibilidade entre a atribuição de responsabilidade solidária e a tributação do IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Às fls. 1670 a 1697, encontram-se acostadas as contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) ao Recurso Voluntário interposto.

Por fim, em 17/01/2019, a Recorrente protocolou um aditamento ao Recurso Voluntário (fls. 1703 a 1709), em que contesta a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins segundo as regras do regime cumulativo.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 1402-004.522 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10183.725757/2016-38

## Voto Vencido

Conselheiro Murillo Lo Visco – Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, os lançamentos que compõem o objeto do presente processo decorrem das seguintes constatações da Autoridade Fiscal:

- **omissão de receitas** caracterizada pela falta de contabilização de notas fiscais emitidas, ensejando o lançamento principal de IRPJ e os lançamentos reflexos de CSLL, Cofins e PIS/Pasep;
- **falta de comprovação de custos**, ensejando o lançamento principal de IRPJ e o reflexo da CSLL;
- **falta de recolhimento e de declaração em DCTF** dos tributos apurados pela própria Contribuinte em sua escrituração (IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep);
- **pagamentos sem causa comprovada**, obtidos a partir de extratos bancários de contas de titularidade da Contribuinte, ensejando o lançamento do IRRF.

Aos tributos lançados foi acrescida multa de ofício qualificada, e além da pessoa jurídica autuada, também foi arrolado como sujeito passivo solidário o Sr. **WANDERLEY FACHETI TORRES** (CPF 761.439.707-00), com base no inciso I do art. 124 do CTN.

Depois de a Contribuinte e o responsável solidário terem sido cientificados do lançamento, apenas a Contribuinte apresentou impugnação, mas, entre as questões combatidas, encontrava-se a atribuição de responsabilidade ao Sr. WANDERLEY FACHETI TORRES. Diante desse cenário, o órgão julgador de primeira instância entendeu que a Contribuinte não tinha legitimidade para pleitear, em nome próprio, a exclusão do responsável solidário do polo passivo da relação tributária sob exame, razão pela qual não conheceu as razões de fato e de direito aduzidas a esse respeito na peça impugnatória.

Além disso, na apreciação da defesa apresentada pela Contribuinte autuada, o órgão julgador de primeira instância entendeu que algumas das exigências lançadas não foram impugnadas. Nesse sentido, **concluiu a DRJ que o Auto de Infração do IRRF (incluindo a arguição de decadência) e a qualificação da multa de ofício relativamente a todos os tributos lançados são as únicas matérias que integraram a relação processual**. Ao final, proferiu sua decisão mantendo integralmente o lançamento fiscal.

Agora, perante este Colegiado de segunda instância, além de trazer razões contrárias à exigência fiscal – tanto no Recurso Voluntário quanto na peça que ela própria denominou “aditamento ao Recurso Voluntário” –, a Recorrente também se insurge contra a delimitação do litígio promovida pela DRJ.

Portanto, antes de enfrentar as questões diretamente relacionadas ao lançamento fiscal, entendo que é necessário primeiro apreciar as alegações contrárias à delimitação do litígio promovida pela DRJ, até mesmo para que fiquem claras quais são as matérias a serem enfrentadas neste momento processual. Por essa razão, inicio este Voto pela preliminar de nulidade do Acórdão de primeira instância.

## **PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

---

No presente caso, conforme já assinalado acima, o órgão julgador de primeira instância não conheceu as alegações da Contribuinte autuada, então Impugnante, referentes à atribuição de responsabilidade ao Sr. WANDERLEY FACHETI TORRES.

Também entendeu que não se estabeleceu o contencioso administrativo quanto aos lançamentos de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins e, por consequência dessa última conclusão, não apreciou a arguição de nulidade na aplicação do regime de Lucro Real anual, que em verdade só foi formulada no aditamento protocolado nove meses depois da apresentação da Impugnação.

Passo, então, à análise dos fundamentos da decisão recorrida e das razões que sustentam a arguição de nulidade da referida decisão, relativamente a essa delimitação do litígio.

### **Legitimidade processual da Recorrente para postular em nome do responsável tributário**

Para não conhecer as alegações da então Impugnante, referentes à atribuição de responsabilidade ao Sr. WANDERLEY FACHETI TORRES, a DRJ assim fundamentou sua decisão:

*Inicialmente, ressalto que a contribuinte não tem legitimidade para pleitear em nome próprio a exclusão do responsável tributário, Wanderley F. Torres, do polo passivo da relação tributária sub examine. Ademais, o fato de a contribuinte ter afirmado que assume a total responsabilidade pelos atos que geraram os fatos geradores dos tributos em análise é totalmente irrelevante para a definição da responsabilidade tributária de terceiros, mormente quando essa se tornou inquestionável na esfera administrativa em razão de o responsável tributário não ter apresentado impugnação, embora devidamente cientificado dos lançamentos.*

Em razão desse posicionamento da DRJ, a Recorrente entendeu que teve seu direito de defesa cerceado, razão pela qual requereu a declaração de nulidade da decisão recorrida, nos seguintes termos:

*No que diz respeito à responsabilidade/solidariedade imputada a um terceiro (Wanderley Facheti Torres) - integre ele ou não os quadros societários da contribuinte — há plena legitimidade da devedora principal para questionar referida inclusão, em especial porque a motivação apontada pelo fisco foi o 'interesse comum' (art. 124, I do CTN) na situação que constitui o fato gerador da obrigação.*

*Além disso, os efeitos da Solidariedade aproveitam, prejudicam ou favorecem todos os sujeitos passivos solidários, o que igualmente deve ser estendido à impugnação.*

*E, ainda que assim não o fosse, por se tratar de matéria de ordem pública, a atribuição de SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA poderia e deveria ser conhecida e julgada de ofício pela Autoridade Julgadora Administrativa, inclusive por ter sido expressamente provocada pelo contribuinte. Patente, pois o Cerceamento do Direito de Defesa.*

Ainda sobre essa questão, a PFN observou o seguinte aspecto em suas contrarrazões:

*No que se refere à responsabilidade solidária, o Superior Tribunal de Justiça, em recurso repetitivo, já decidiu que a pessoa jurídica não tem legitimidade para interpor recurso em nome do seu sócio, in verbis:*

“PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DO DEVEDOR. A pessoa jurídica não tem legitimidade para interpor recurso no interesse do sócio. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08”. (REsp 1347627, Primeira Seção, 09/10/2013)

Conforme restou claro, de um lado, a DRJ entendeu que a pessoa jurídica autuada não tem legitimidade para pleitear em nome próprio a exclusão do responsável tributário; de outro, a Recorrente sustentou que há plena legitimidade da devedora principal para questionar referida inclusão.

Sobre essa matéria, entendo que não assiste razão à Recorrente. O fundamento que foi utilizado para a atribuição de responsabilidade a terceiro, ainda que tenha sido o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, em nada altera o fato de que a Contribuinte autuada e a pessoa física responsabilizada são sujeitos de direito distintos, cada qual detentor de capacidade processual e interesse de agir próprios.

Quanto aos efeitos da solidariedade, embora a Recorrente não tenha mencionado o art. 125 do CTN – que, como bem se sabe, trata especificamente desse tema –, cabe apenas esclarecer que referido dispositivo do Código não abrange qualquer espécie de autorização para um devedor solidário postular processualmente em nome dos coobrigados, conforme parece ser o entendimento da Recorrente. Tratar-se-ia, no caso, de previsão para representação processual nas situações de solidariedade, tema que, definitivamente, não foi abordado pelo CTN.

Quanto ao fato de se tratar de matéria de ordem pública, antes de cogitar o enfrentamento de matéria dessa natureza, o julgador precisa ver sua competência instalada. Dessa forma, no presente caso, como não houve impugnação por quem de direito, a atribuição de responsabilidade ao Sr. WANDERLEY FACHETI TORRES não integra a matéria litigiosa, nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 1973. E se não integra a matéria litigiosa, a competência dos órgãos julgadores administrativos, seja de primeira instância, segunda ou especial, não foi instalada. E se a competência dos órgãos julgadores administrativos não foi instalada, não há como apreciar a questão, seja ela de ordem pública, ou não.

Portanto, acertada a decisão recorrida no ponto em que não conheceu as alegações da então Impugnante, referentes à atribuição de responsabilidade ao Sr. WANDERLEY FACHETI TORRES.

Aliás, nesse mesmo sentido, além do precedente do STJ trazido pela PFN em suas contrarrazões, é praticamente uníssona a jurisprudência do CARF, conforme evidenciam as ementas abaixo colacionadas:

**LEGITIMIDADE PROCESSUAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

*O contribuinte autuado não possui legitimidade processual para questionar a responsabilidade tributária imputada a terceiros.*

*(Acórdão n.º 1201-003.093; Sessão de 14/08/2019; Relator Cons. Neudson Cavalcante Albuquerque)*

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE PROCESSUAL. PRECLUSÃO.**

*A responsabilidade tributária deve ser objeto de contestação pelas próprias pessoas físicas e jurídicas às quais tal condição foi imputada pela fiscalização. A empresa fiscalizada, sem quaisquer provas de que tenha recebido procuração dos responsáveis para apresentação de defesa em seus nomes, não possui legitimidade processual para contestar aquela imputação. Eventual recurso apresentado, nestas condições, não deve ser conhecido nesta parte.*

*(Acórdão n.º 1201-002.128; Sessão de 12/04/2018; Redator designado Cons. Paulo Cezar Fernandes de Aguiar)*

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FALTA DE LEGITIMIDADE PARA CONTESTAR.**

*O responsável solidário é quem deve apresentar defesa no âmbito do processo administrativo fiscal. O recurso apresentado por terceiro não deve ser reconhecido por falta de legitimidade processual.*

*(Acórdão n.º 1401-001.982; Sessão de 22/07/2017; Relator Cons. Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa)*

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE PROCESSUAL. PRECLUSÃO.**

*A responsabilidade tributária deve ser objeto de contestação pelas próprias pessoas físicas e jurídicas às quais tal condição foi imputada pela fiscalização. A falta de questionamento, pelas pessoas físicas e jurídicas arroladas, no prazo legal, de sua condição de responsáveis pelo crédito tributário lançado, leva à preclusão desta matéria na esfera administrativa. A empresa fiscalizada, sem quaisquer provas de que tenha recebido procuração das responsáveis para apresentação de defesa em seus nomes, não possui legitimidade processual para contestar aquela imputação. Eventual recurso apresentado, nestas condições, não deve ser conhecido nesta parte.*

*(Acórdão n.º 1201-001.401; Sessão de 05/04/2016; Relator Cons. João Otávio Oppermann Thomé)*

**SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E DE LEGITIMIDADE DE PARTE.**

*A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco a terceiros que não interpuseram impugnação ou recurso voluntário. A falta de interesse de agir se evidencia porque, qualquer que fosse a decisão a ser tomada acerca dessa matéria, inexistente dano ou risco de dano aos interesses da pessoa jurídica. E, por não ter direitos ou interesses passíveis de serem afetados pela decisão a ser adotada, não se qualifica como parte legítima, não podendo pleitear direito alheio em nome próprio. Não se há, portanto, de conhecer desse pedido.*

*(Acórdão n.º 2201-002.758; Sessão de 26/01/2016; Relator Cons. Heitor de Souza Lima Junior)*

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE.**

*Cabe ao sócio indicado no Termo de Responsabilidade Tributária a apresentação, em seu nome, dos argumentos de defesa, revelando ilegitimidade passiva a insurgência da pessoa jurídica contra o referido feito.*

*(Acórdão n.º 1301-001.292; Sessão de 08/10/2013; Relator Cons. Wilson Fernandes Guimarães)*

**RESPONSABILIDADE PESSOAL DE MANDATÁRIO.**

*A pessoa jurídica atuada não detém capacidade processual e legitimidade para apresentar alegações em sede de recurso voluntário, em nome de terceiro (atual mandatário e ex-sócio) responsabilizado pessoalmente pelo crédito tributário.*

*(Acórdão n.º 1803-001.515; Sessão de 02/10/2012; Relator Cons. Walter Adolfo Maresch)*

Portanto, não merece reparos a decisão do órgão julgador de primeira instância de não conhecer as alegações da então Impugnante, referentes à atribuição de responsabilidade ao Sr. WANDERLEY FACHETI TORRES.

Dessa forma, entendo que essa matéria deve mesmo ser mantida fora dos limites do litígio ora apreciado, exatamente conforme entendeu a DRJ.

## Preclusão em relação aos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins

Antes de iniciar esta análise, cumpre lembrar que, em razão da constatação de **omissão de receitas caracterizada pela falta de contabilização de notas fiscais emitidas** foram lavrados lançamentos de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. Além disso, também compuseram a matéria tributável do IRPJ e da CSLL valores referentes custos não comprovados. E como a Contribuinte não recolheu e nem declarou em DCTF tributos apurados em sua própria escrituração, foram lançados sob esse fundamento IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Pois bem, conforme relatado, o órgão julgador de primeira instância concluiu que não se estabeleceu o contencioso administrativo quanto aos lançamentos de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. Por consequência, as arguições de decadência quanto a esses tributos, e de nulidade na aplicação do regime de Lucro Real anual, formuladas apenas no aditamento protocolado (em verdade) nove meses depois da apresentação da Impugnação, também não foram conhecidas pela DRJ.

Quanto a essas questões, os fundamentos da decisão de primeira instância são os seguintes:

*Segundo, cabe também ressaltar que não se estabeleceu o contencioso administrativo quanto aos lançamentos de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, pois a contribuinte, além de não apresentar qualquer argumento de defesa ou pedido sobre tais matérias, expressamente reconhece os créditos tributários lançados em alguns trechos da sua peça de defesa, se não vejamos o seguinte excerto já relatado:*

“Portanto, desde já se requer a consideração dos valores supracitados, a fim de afastar a incidência do IRRF, e **considerar apenas a incidência do IRPJ e seus reflexos nas operações realizadas, impostos que são de fato devidos**, evitando-se por consequência a tributação em duplicidade sobre um mesmo fato gerador”.

*Saliente-se que toda a argumentação da impugnante ao questionar se a receita poderia ser considerada omitida foi com o fito de refutar a qualificação da multa, pois não contestou a existência dos créditos de IRPJ e lançamentos reflexos, se não vejamos como a impugnante concluiu o item 3 da sua impugnação:*

“Frisa-se, que a omissão de receita qual alega a autoridade fiscal por falta de escritura contábil não deve ser motivo para agravamento da multa, visto a justificativa ao contribuinte junto ao fisco comprovando a origem da receita e descaracterizando sua omissão, não se enquadrando em nenhum dos casos da Lei. 4.502/64 para duplicação da multa conceituada nos artigos art. 71 (a sonegação), art. 72 (a fraude), art. 73 e (o conluio).

(...)

Portanto, desde já, o contribuinte informa que mantém sua contabilidade de forma regular nos moldes exigidos pelo ordenamento jurídico brasileiro, não deve sofrer sanções em caráter confiscatório pelo fisco no que diz respeito as informações prestadas, uma vez que, atendeu transparentemente todas as exigências solicitadas dentro dos prazos imputados pela autoridade fazendária.”.

*É verdade que a contribuinte aduziu, dez meses depois da apresentação da sua impugnação, um aditamento as suas razões de defesa, no qual contesta o lançamento do IRPJ. Ora, como falar em aditamento de algo que não existiu, ou seja, se não foi impugnado o lançamento do IRPJ no prazo legal, como poderia a contribuinte fazê-lo 10 meses depois? Não poderia, pois já ocorrida a preclusão temporal. Assim, não se trata de saber se a questão levantada no aditamento é ou não de direito público, já que esta Turma sequer pode adentrar no conhecimento de questão relativa ao IRPJ, uma vez que o contencioso administrativo não se instaurou quanto a esta matéria.*

*Destarte, o único lançamento efetivamente contestado pela contribuinte é o auto de infração do IRRF. Não obstante, há que se considerar também impugnada a qualificação da multa tanto no lançamento do IRRF como dos demais tributos lançados, pois a contribuinte dedica capítulo próprio da sua peça de defesa a refutá-la, embora não apresente pedido específico sobre tal matéria na impugnação. Logo, concluo que o pedido pela desqualificação da multa apresentado no aditamento (10 meses depois da apresentação da impugnação) veio apenas em reforço ao que já havia sido sustentado tempestivamente na impugnação.*

*Quanto à decadência alegada no aditamento, entendo que realmente se trata de matéria de direito público e que pode ser conhecida de ofício pelo Julgador. No entanto, o julgador só pode apreciar de ofício a decadência do lançamento que fora impugnando, ou seja, do IRRF.*

*Em suma, foram impugnados o lançamento do IRRF e a qualificação da multa de ofício de todos os lançamentos, matérias sobre as quais se estabeleceu o contencioso administrativo e, conseqüentemente, encontra-se suspensa a exigibilidade apenas destes créditos por força do disposto no art. 151, III, do CTN. No que tange à eventual decadência do lançamento do IRRF, tal matéria será devidamente analisada após ser apreciada a qualificação da multa, tendo em vista a relação de causa e efeito entre as matérias.*

Portanto, feita a devida reprodução dos fundamentos da decisão recorrida, pode-se constatar que o ponto fulcral – do qual derivaram todas as demais consequências relativas à delimitação da matéria litigiosa – é o seguinte: de acordo com o entendimento que ali prevaleceu, quanto aos lançamentos de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, a Contribuinte não teria apresentado qualquer argumento de defesa ou pedido sobre tais matérias e, inclusive, teria expressamente reconhecido os créditos tributários lançados em alguns trechos da sua peça de defesa.

De seu lado, a Recorrente não concorda que tenha deixado de impugnar a infração referente a omissão de receitas que ensejou o lançamento do IRPJ e das reflexas CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. Nesse sentido, destaca que chegou a dedicar na sua Impugnação um capítulo específico ao combate da acusação de omissão de receitas, tendo quanto a essa matéria, inclusive, formulado um pedido específico. Nesse sentido é a argumentação contida no Recurso Voluntário:

*Sobre o "não-estabelecimento" de contencioso quanto aos lançamentos de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS a Autoridade Julgadora argumenta que (i) não foi apresentado argumento de defesa/pedido sobre tais matérias; (ii) o contribuinte reconhece os créditos lançados em alguns trechos de sua defesa.*

*Grande é o equívoco nesse ponto. Em primeiro lugar, há um ponto específico na impugnação tratando da 'AUSÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITA', inclusive colacionando precedentes do CARF, sendo que no item "f" dos pedidos é solicitado que seja descaracterizada a omissão de receitas.*

*Portanto, há impugnação e pedido versando sobre as matérias que a Autoridade Julgadora entendeu — equivocadamente — não ter-se estabelecido contencioso. Além disso, tais matérias foram também objeto do aditamento de fls. 1467/1504, tanto no que diz respeito à decadência do direito de lançar referidos tributos, quanto no que diz respeito à incorreta apuração de suas bases de cálculo/fatos geradores (inexistência de opção válida pelo Lucro Real Anual).*

*E, bem ao contrário daquilo que afirma a Autoridade Julgadora, há sim pedido expresso deduzido na impugnação (fls. 1403/1404 - itens 'a' e 'f').*

*Por fim, não corresponde à verdade que o contribuinte tenha reconhecido os créditos tributários exigidos sobre omissão de receitas. Eis o trecho da impugnação extraído pela Autoridade Julgadora para fundamentar sua conclusão:*

TRECHO DA IMPUGNAÇÃO
----------------------

<i>“Portanto, desde já requer a consideração dos valores supracitados, afim de afastar a incidência do IRRF, e considerar apenas a incidência do IRPJ e seus reflexos nas operações realizadas, impostos que são de fato devido, evitando-se por consequência a tributação em duplicidade sobre um mesmo fato gerador.”</i>
---

*Ora, é óbvio que o contribuinte estava se referindo ao IRPJ (e reflexos) incidente sobre eventual glosa de custos que poderia decorrer do afastamento da incidência do IRRF. A exigência dos dois tributos sobre o mesmo fato (IRRF sobre pagamento sem causa, juntamente com IRPJ — e reflexos - sobre glosa de custos) configuraria tributação em duplicidade sobre um mesmo fato gerador.*

*Claro está que o referido trecho da impugnação foi completamente descontextualizado pela Autoridade Julgadora, o que deve ser devidamente corrigido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*

*Em preliminar contestou-se (fls. 1345): (i) o relato inapropriado da autoridade fazendária; (ii) a ausência de comprovação documental das infrações; (iii) a falta de credibilidade e confiabilidade das fontes de prova.*

*Assim, tais preliminares não somente poderiam, como deveriam, terem sido apreciadas/julgadas pela Autoridade Julgadora de 1ª instância.*

Da leitura do excerto acima reproduzido, percebe-se que a Recorrente se opõe à delimitação do litígio promovida pelo órgão julgador de primeira instância, ressaltando que há um capítulo específico na Impugnação tratando da “ausência de omissão de receita” e destaca, inclusive, que no item “f” dos pedidos requer expressamente que seja descaracterizada a omissão de receitas. Acrescenta que “não corresponde à verdade que tenha reconhecido os créditos tributários exigidos sobre omissão de receitas”, e que o trecho da Impugnação mencionado pela DRJ foi descontextualizado.

E em razão desse posicionamento da DRJ, a Recorrente mais uma vez entendeu que teve seu direito de defesa cerceado, razão pela qual requereu a declaração de nulidade da decisão recorrida.

Quanto a essas alegações, a bem da verdade, é preciso reconhecer que o trecho da Impugnação colacionado neste ponto específico pela DRJ, de fato, encontrava-se inserido no contexto da argumentação contrária à exigência do IRRF relativamente a pagamentos realizados (saídas de recursos de sua conta bancária), não podendo, de certo, corresponder aos valores que compuseram a matéria tributável da infração de omissão de receitas.

Por outro lado, é preciso pontuar que a Impugnação não foi muito clara nessa passagem, haja vista que a infração de glosa de custos abrangeu valores diversos (fls. 1082/1085 e 1157/1158) daqueles expressamente enumerados pela então Impugnante no contexto das razões contrárias à exigência do IRRF, em que se inseria esse trecho da Impugnação. Em outras palavras, quanto aos valores expressamente enumerados pela então Impugnante naquele momento específico de sua defesa, não havia o menor sentido em reclamar a duplicidade de incidência do IRRF e do “IRPJ e seus reflexos”, pois a matéria tributável da infração de custos não comprovados é outra.

De toda sorte, voltando às razões da DRJ para considerar não impugnados os lançamentos de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, a despeito dessa referência a um trecho da Impugnação que realmente suscitava a dúvida acima explorada, fato é que a conclusão contida na decisão recorrida não se fundamentou exclusivamente no referido trecho, conforme evidencia o excerto a seguir reproduzido mais uma vez:

*Segundo, cabe também ressaltar que não se estabeleceu o contencioso administrativo quanto aos lançamentos de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, pois a contribuinte, além de não apresentar qualquer argumento de defesa ou pedido sobre tais matérias, expressamente reconhece os créditos tributários lançados **em alguns trechos da sua peça de defesa**, se não vejamos o seguinte excerto já relatado:*

[...]

*(destaque acrescido)*

E com vistas a esclarecer essa questão – se realmente foram impugnados os lançamentos de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins – é oportuno reproduzir a íntegra do capítulo da Impugnação pertinente a esse tema, entre outras passagens relevantes para a elucidação da controvérsia ora analisada. Dessa forma, seguem abaixo reproduzidos trechos da Impugnação com destaques ora acrescidos, e fazendo-se um esforço para preservar a contextualização dos argumentos:

### ***I – OS FATOS***

[...]

### ***II - O DIREITO***

#### ***II – PRELIMINAR***

##### ***1 – Considerações Iniciais e a Reputação Ilibada da Contribuinte***

[...]

##### ***2 – Da Suspensão da exigibilidade do Crédito Tributário***

[...]

*A Contribuinte invoca-se no direito amparado pela Constituição Federal de 1988 do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, para apresentar a presente impugnação e requerer desde de já a suspensão a exigibilidade dos créditos tributários pela autoridade fiscal.*

***O sujeito passivo reconhece de plano parte dos créditos exigidos pelo fisco, entretanto determinada parcela desses créditos está sendo indevidamente cobrados (sic), fato que se frisa a suspensão da exigibilidade desses tributos.***

*Na visão de Vosso Ilustre Doutrinador PAULO BARROS CARVALHO (2009, p. 475) corrobora tal entendimento ao afirmar que “ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei nº 5172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera”.*

***Todavia, parte do crédito que nasceu e agora existente foi constituído pelo fisco de forma irregular, ocasionando danos a Contribuinte para continuidade de suas atividades.***

[...]

##### ***3 – Da Regular Escrituração Contábil Mantida Pela Contribuinte, Ausência da Omissão de Receita***

*Estamos em uma era onde se demonstra diariamente a necessidade de se manter a escrituração contábil regular, haja vista em que nosso vasto ordenamento jurídico determina de forma expressa a obrigatoriedade da escrituração contábil.*

*Veja um entre tantos dispositivos legais que elenca essa obrigatoriedade:*

“Lei 10.406/2002 (Novo Código Civil), art. 1.179 – O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

*Nessa toada, a Impugnante sempre zelou em cumprir de forma transparente e idônea as imposições determinadas pelo nosso ordenamento jurídico, atendendo o fisco em todas as suas solicitações dentro dos padrões exigidos.*

*A Contribuinte da obrigação tributária mantém toda sua contabilidade de acordo com as normas legais, Sabe-se que é indispensável e obrigatório a toda pessoa jurídica o livro diário o qual constitui o registro básico de toda escrituração contábil, é o que estabelece o decreto-lei 486/69 em seu artigo 1º.*

*Ademais, a escrituração contábil do contribuinte lhe favorece evitando qualquer caracterização de omissão de receita, fraude e irregularidade.*

*No presente caso não há o que se falar em omissão de receita ou qualquer outra indagação do gênero, cita-se artigo 42 da Lei 9430/96, o qual caracteriza o instituto da omissão de receita, verbis:*

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”

*Pois bem, não há elementos para caracterização de omissão de receita e muito menos elementos para configurar fraude ou qualquer outro indicio que leve o fisco a aplicação de sanções exorbitantes com o fito de prejudicar o contribuinte no recolhimento de seus tributos.*

**As receitas consideradas omissas pela autoridade fazendária são supostamente decorrentes de notas fiscais não contabilizadas, fato este que por si só não caracteriza a omissão de receita, pois foram devidamente reconhecidas pela Impugnante.**

*Nessa esteira, como já informado ao fisco em resposta ao Termo de Constatação Final a Contribuinte reiterou (resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal 01-2016 - fls. 1074 a 1077) e confirmou que **por "problemas operacionais" de sistemas não incluiu na receita bruta declarada as notas fiscais emitidas relacionadas na planilha mencionada. E depois de efetuado as devidas conferências e auditoria, reconhece com exatidão como parte integrante da "RECEITA BRUTA", que servirá como base de cálculo para IRPJ, PIS/PASEP, CSLL E COFINS.***

*Por derradeiro, **não há o que se falar em omissão de receita, pois está mais do que evidente a origem das receitas encontradas pela autoridade fiscal, bem como seu reconhecimento pela Contribuinte.***

**As receitas foram oriundas de operações comerciais realizadas pelo sujeito passivo de forma hábil e idônea, havendo apenas o descumprimento de obrigação acessória, decorrente de problemas operacionais, o que não enseja agravamento de multa.**

*O que ocorre no presente caso é o simples descumprimento de obrigação acessória pelo contribuinte, onde deixou de escriturar em seus registros contábeis a operação realizada.*

*Entretanto a autoridade fiscal imputa sanção tributária ao contribuinte de forma confiscatória e com exorbitante percentual, quando deverás aplicar sanção branda nos percentuais mínimos em virtude da natureza da infração, pois o contribuinte não se enquadra em nenhuma dos casos tipificados na lei para o agravamento e duplicação da penalidade.*

*Nessa esteira, frisa-se que não há o que se falar em omissão de receita pois sabe-se de onde a receita é proveniente, as receitas foram reconhecidas pela contribuinte no decorrer da fiscalização e devidamente comprovadas de forma hábil e idônea sua origem a autoridade fiscal.*

*O fisco deve comprovar de forma segura a omissão de receita para somente assim aplicar as penalidades cabíveis de forma agravada, caso não o faça a receita apontada como omissa não pode ser objeto de discussão devendo a mesma ser desconsiderada como omissa, vejamos nesse sentido o entendimento dos tribunais administrativos em seus julgamentos:*

[...]

*Frisa-se, que a omissão de receita qual alega a autoridade fiscal por falta de escritura contábil não deve ser motivo para agravamento da multa, visto a justificativa ao contribuinte junto ao fisco comprovando a origem da receita e descaracterizando sua omissão, não se enquadrando em nenhum dos casos da Lei. 4.502/64 para duplicação da multa conceituada nos artigos art. 71 (a sonegação), art. 72 (a fraude), art. 73 e (o conluio).*

*Restou demonstrado pelo sujeito passivo que o que houve foi apenas descumprimento da obrigação acessória que lhe é imposta, o que não justificando o agravamento da penalidade aplicada, conforme determina pacificamente o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em súmula, vejamos:*

Súmula CARF n.º 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros. (“grifo nosso”).

*Portanto, desde já, o contribuinte informa que mantém sua contabilidade de forma regular nos moldes exigidos pelo ordenamento jurídico brasileiro, não deve sofrer sanções em caráter confiscatório pelo fisco no que diz respeito as informações prestadas, uma vez que, atendeu transparentemente todas as exigências solicitadas dentro dos prazos imputados pela autoridade fazendária.*

#### **4 – Da Ausência de Responsabilidade Solidária do Sócio**

[...]

### **III – MÉRITO**

#### **5 – Da Multa de Ofício de 150% e seu Caráter Confiscatório**

[...]

#### **6 – Do Contrato de Mutuo e a Sua Validade Legal Como Documento Probatório das Operações Realizadas**

[...]

#### **7 – Do Contrato de Mutuo e seus Reflexos tributários**

[...]

**8 – Regra Matriz do IRRF e a Ausência da Ocorrência do Fato Gerador nas Operações de Mutuo**

[...]

**9 – Da Demais Operações Comprovadas pela Escritura Contábil e a não incidência do IRRF**

[...]

**IV - A CONCLUSÃO**

**10 – Do Pedido**

À vista de todo exposto, requer-se:

a) Demonstrada a insubsistência e improcedência do auto de infração lavrado, espera e requer o impugnante seja acolhida tempestivamente a presente impugnação;

b) Seja realizada a Revisão de Ofício do Lançamento no Curso do Processo Administrativo Fiscal, em especial no que se refere a não de ocorrência do fato gerador do IRRF nas operações de mutuo e demais operações escrituradas na contabilidade da Contribuinte;

c) Nos moldes do artigo 151 do Código Tributário Nacional, seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário;

d) Em observância ao PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO presente na CF/88, artigo 150, inciso IV, seja reduzido a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) para o patamar mínimo face a natureza da infração.

e) Exclua o sócio Wanderley F. Torres do polo passivo da obrigação tributária.

f) **Reconheça as receitas devidamente como comprovadas, com o objetivo de descaracterizar a omissão de receita e afastar as sanções aplicadas**, bem como a alíquota punitiva de 35% do IRRF;

g) Realize a recomposição do auto de infração quando do reconhecimento dos pedidos realizados.

*Termos em que*

*Pede deferimento.*

Em análise ao excerto acima reproduzido, a primeira observação a ser feita é que em nenhum momento foram impugnadas as exigências referentes à glosa de custos e à falta de recolhimento ou declaração em DCTF dos tributos efetivamente apurados na escrituração da Recorrente.

Agora, quanto ao combate à exigência referente a omissão de receitas, a Impugnação é no mínimo confusa, e isso precisa ser dito. É verdade que há um pedido expresso para descaracterização da omissão de receitas. No entanto, também há passagens em que a Contribuinte reconhece que “por problemas operacionais de sistemas não incluiu na receita bruta declarada as notas fiscais emitidas relacionadas na planilha mencionada”, chegando inclusive a destacar que, depois de efetuadas as devidas conferências, “reconhece com exatidão como parte integrante da RECEITA BRUTA, que servirá como base de cálculo para IRPJ, PIS/Pasep, CSLL e Cofins”.

Portanto, é incontroverso que não foram declaradas receitas referentes às notas fiscais emitidas, relacionadas pela fiscalização. E como visto acima, a própria Contribuinte reconheceu que esses valores devem integrar a base de cálculo do lançamento. Esse deve ser o motivo para a então Impugnante ter afirmado no item 2 de sua defesa (quando tratou da suspensão da exigibilidade do crédito tributário) que “reconhece de plano parte dos créditos exigidos pelo fisco”.

Assim, é inegável que temos aqui o consentimento expresso quanto aos valores lançados em decorrência da constatação da falta de contabilização de receitas, referentes a notas fiscais efetivamente emitidas. Então, de se concluir que essa matéria realmente não foi objeto de impugnação.

De toda sorte, não se pode ignorar que a então Impugnante formulou um pedido em que expressamente requereu a descaracterização da omissão de receita. No entanto, é preciso compreender, no contexto da Impugnação e sob a ótica da defesa, o que isso realmente significa.

Como visto acima, a Contribuinte expressamente reconheceu que não contabilizou receitas referentes a notas fiscais efetivamente emitidas. Mas, segundo seu entendimento, isso não seria omissão de receitas, o que, com todo respeito, não faz o menor sentido. Seguindo essa linha de argumentação, a Contribuinte chegou, inclusive, a afirmar que a falta de contabilização de receitas efetivamente auferidas não se enquadra no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, como se esse dispositivo legal tivesse sido apontado como base legal para o lançamento em tela, e como se essa fosse a única hipótese possível de caracterização de omissão de receitas. De novo, nada disso faz sentido.

Por outro lado, ainda que improcedentes, esses argumentos poderiam ensejar o entendimento de que essa matéria foi impugnada. No entanto, analisando-se bem o contexto em que inseridos esses argumentos, verifica-se em verdade que, como bem observou o julgador de piso, “toda a argumentação da impugnante ao questionar se a receita poderia ser considerada omitida foi com o fito de refutar a qualificação da multa”.

Para que não reste dúvida a esse respeito, reproduzo novamente o excerto da Impugnação em que o argumento da descaracterização da omissão de receitas se insere, efetivamente, no combate à qualificação da penalidade:

*As receitas foram oriundas de operações comerciais realizadas pelo sujeito passivo de forma hábil e idônea, havendo apenas o descumprimento de obrigação acessória, decorrente de problemas operacionais, o que não enseja agravamento de multa.*

*O que ocorre no presente caso é o simples descumprimento de obrigação acessória pelo contribuinte, onde deixou de escriturar em seus registros contábeis a operação realizada.*

*Entretanto a autoridade fiscal imputa sanção tributária ao contribuinte de forma confiscatória e com exorbitante percentual, quando deverás aplicar sanção branda nos percentuais mínimos em virtude da natureza da infração, pois o contribuinte não se enquadra em nenhuma dos casos tipificados na lei para o agravamento e duplicação da penalidade.*

*Nessa esteira, frisa-se que não há o que se falar em omissão de receita pois sabe-se de onde a receita é proveniente, as receitas foram reconhecidas pela contribuinte no decorrer da fiscalização e devidamente comprovadas de forma hábil e idônea sua origem a autoridade fiscal.*

*O fisco deve comprovar de forma segura a omissão de receita para somente assim aplicar as penalidades cabíveis de forma agravada, caso não o faça a receita apontada como omissa não pode ser objeto de discussão devendo a mesma ser desconsiderada como omissa, vejamos nesse sentido o entendimento dos tribunais administrativos em seus julgamentos:*

[...]

*Frisa-se, que a omissão de receita qual alega a autoridade fiscal por falta de escritura contábil não deve ser motivo para agravamento da multa, visto a justificativa ao contribuinte junto ao fisco comprovando a origem da receita e descaracterizando sua omissão, não se enquadrando em nenhum dos casos da Lei. 4.502/64 para duplicação da multa conceituada nos artigos art. 71 (a sonegação), art. 72 (a fraude), art. 73 e (o conluio).*

*Restou demonstrado pelo sujeito passivo que o que houve foi apenas descumprimento da obrigação acessória que lhe é imposta, o que não justificando o agravamento da penalidade aplicada, conforme determina pacificamente o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em súmula, vejamos:*

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros. (“grifo nosso”).

*Portanto, desde já, o contribuinte informa que mantém sua contabilidade de forma regular nos moldes exigidos pelo ordenamento jurídico brasileiro, não deve sofrer sanções em caráter confiscatório pelo fisco no que diz respeito as informações prestadas, uma vez que, atendeu transparentemente todas as exigências solicitadas dentro dos prazos imputados pela autoridade fazendária.*

Diante de todo o exposto, concluo que, de fato, houve o consentimento expresso da então Impugnante quanto à exigência dos tributos incidentes sobre os valores correspondentes a notas fiscais não contabilizadas, de modo que essa exigência realmente não foi impugnada. E nem mesmo a outra preliminar aduzida pela então Impugnante se mostra apta a alterar esse quadro, conforme se verá a seguir.

Dessa forma, entendo que devem ser mantidas as conclusões da Autoridade julgadora de primeiro grau relativamente à delimitação do litígio realizada, preservando-se, inclusive, todas as demais repercussões ali destacadas, em especial quanto aos argumentos que somente foram trazidos no “aditamento da Impugnação”.

Nesse ponto específico, quando defende o conhecimento das razões trazidas apenas por ocasião do aditamento, a Recorrente afirma que a DRJ adotou uma “inusitada preclusão temporal para o conhecimento de ofício da matéria”, e colaciona precedentes do CARF que merecem ser aqui analisados.

Primeiramente, quanto à alegada “inusitada preclusão temporal para o conhecimento de ofício da matéria”, de se dizer que de inusitada ela não tem nada. É que há disposição legal expressa estabelecendo esse efeito, especificamente no diploma legal que regula o processo administrativo fiscal, o Decreto nº 70.235, de 1972, que, registre-se, possui força de lei:

**Art. 14.** *A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

[...]

**Art. 15.** *A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

**Art. 16.** *A impugnação mencionará:*

[...]

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

[...]

**Art. 17.** *Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

Ainda sobre esse tema, é oportuno destacar que, conforme ensina Fredie Didier Jr., “não há processo sem preclusão”<sup>1</sup>.

Quanto aos precedentes do CARF em que restou consignado que “a autoridade julgadora deve conhecer todas as questões da lide, e ela não pode estar cerceada em conhecer as não suscitadas na contestação, ou no recurso, ou nas decisões do processo”, entendo que é necessário refletir com cuidado sobre o real significado dessa formulação.

A primeira observação que faço em relação à formulação acima é a necessidade de se estabelecer a devida distinção entre “matéria” e “questão”. Assim, a matéria pode ser litigiosa ou não, a depender de ter sido expressamente impugnada, ou não. E questões são os argumentos, os pontos de discordância que, por óbvio, somente podem se referir à matéria litigiosa.

Dessa forma, como só há “questões da lide” se houver lide, e como só há lide se houver impugnação, discordo da fórmula “deve-se conhecer todas as questões da lide ainda que não tenha havido contestação”.

A meu ver, essa é a formulação representativa de uma concepção do processo administrativo que, claramente, adota a “verdade material” como uma espécie de supraprincípio, uma formulação doutrinária que não se encontra positivada, mas que seria capaz de se sobrepor, inclusive, a disposições expressas no ordenamento jurídico.

Por vezes, o princípio da verdade material é utilizado para afastar regras de competência, encartadas no conjunto mais amplo que se convencionou chamar de devido processo legal. É o que parece pretender a Recorrente neste momento, quando requer que seja conhecida e apreciada questão de ordem pública referente a matéria não impugnada. Ora, nesse caso, como restou bem salientado na decisão da DRJ, quanto à matéria não impugnada, como a competência do julgador não foi instalada, não há como se conhecer quaisquer questões relativas a ela, ainda que sejam de ordem pública. Mais uma vez, nota-se como é importante a distinção entre “matéria” e “questão”.

Também não são poucas as oportunidades em que o princípio da verdade material é utilizado de forma a subverter completamente as razões pelas quais, há cerca de trinta anos, foi criada essa sofisticada estrutura de contencioso administrativo na esfera federal.

Afirmo isso porque, se a atividade do julgador administrativo tributário não é a apreciação de uma lide, caracterizada pelo objeto conflituoso, concreto e delimitado pelos fundamentos do ato da administração e pelas razões de defesa do administrado, nada justifica a manutenção dessa estrutura de órgãos julgadores e desse sofisticado rito com meios de defesa específicos, prazos, atos e requisitos processuais. Se a atuação do julgador administrativo for encarada como controle amplo, ilimitado e irrestrito da legalidade, marcado pela busca incondicionada da verdade, trata-se de atividade de revisão, e não de julgamento.

---

<sup>1</sup> DIDIER Jr., Fredie. Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 21. ed. Salvador: Ed. Jus Podivum, 2019. p. 495.

Quanto a esse ponto específico, não custa lembrar que o julgador administrativo não é parte processual, nem mesmo na DRJ. Portanto, não se pode admitir que o julgador administrativo exerça função postulatória, seja para favorecer ou desfavorecer qualquer das partes. Nesse sentido, mais uma vez recorro às lições de Fredie Didier Jr., para quem os julgadores administrativos exercem heterocomposição, que é a técnica de solução de conflitos em que um terceiro substitui a vontade das partes e determina a solução do problema apresentado. Trata-se, portanto, do exercício de uma atividade que, do ponto de vista formal, poderia ser considerada jurisdicional, mas que assim não se caracteriza apenas pela falta da aptidão para produzir a coisa julgada. De toda sorte, devido a esse enquadramento na categoria de heterocomposição, a atuação do julgador administrativo, segundo o ilustre processualista, corresponde a um “equivalente jurisdicional”<sup>2</sup>.

Antes de encerrar, considero oportuno destacar que essa concepção de processo administrativo, à qual me filio, tem assento constitucional, conforme evidencia o inciso LV do art. 5º da Constituição da República:

*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

[...]

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;*

Nesse dispositivo constitucional, normalmente toda a atenção é dada à referência ao direito ao contraditório e à ampla defesa. Mas quero aqui dar destaque à previsão expressa da figura do “litigante em processo administrativo”. Esta, no ordenamento brasileiro, é a matriz do instituto da “lide administrativa”, e da qual extraem fundamento de validade todas as normas infraconstitucionais que estabelecem a delimitação da matéria litigiosa e a consequente competência do julgador administrativo para apreciá-la.

Desse modo, acredito que aquela concepção do processo administrativo que elege o princípio da verdade material como instrumento para suplantar regras que definem o objeto do processo e a competência do julgador se choca frontalmente com disposições expressas do ordenamento jurídico brasileiro, pois, a rigor, ignora a existência da lide administrativa.

Acabei me estendendo um pouco nessa parte, mas esse mesmo tema irá aparecer mais adiante, neste mesmo processo, razão pela qual considere relevante a realização dessa abordagem.

De toda sorte, agora sim fechando este tópico acerca da delimitação do litígio realizada pela decisão recorrida, entendo que devem ser mantidas as conclusões da Autoridade julgadora de primeiro grau, preservando-se, inclusive, todas as demais repercussões ali destacadas, em especial quanto aos argumentos que somente foram trazidos no “aditamento da Impugnação”.

Portanto, concordo com a conclusão da DRJ de que o Auto de Infração do IRRF (incluindo a arguição de decadência em relação a esse tributo) e a qualificação da multa de ofício relativamente a todos os tributos lançados são as únicas matérias que integraram a relação processual aqui estabelecida.

---

<sup>2</sup> DIDIER Jr., Fredie. Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 21. ed. Salvador: Ed. Jus Podivum, 2019. p. 190-192.

### **Falta de apreciação, pela DRJ, da preliminar de nulidade do Auto de Infração**

A Recorrente também se insurge contra o fato de que o órgão julgador de primeira instância não apreciou a preliminar de “relato inapropriado da autoridade fazendária, de ausência de comprovação documental das infrações e de falta de credibilidade e confiabilidade das fontes de prova”.

No entanto, a DRJ apreciou, sim, essa preliminar, só que concluiu que “a impugnante denomina por ‘preliminares’ apenas considerações feitas por ela sobre as circunstâncias fáticas dos lançamentos em tela, razão pela qual não há qualquer preliminar processual a ser analisada”.

De fato, em análise ao item 1 de sua peça de defesa, percebe-se que a então Impugnante simplesmente se queixa das referências a operação da Polícia Federal, e requer que as circunstâncias mencionadas pela Autoridade Fiscal não sejam consideradas pelo julgador administrativo quando da apreciação dos seus argumentos de defesa, que seriam elaborados em seguida. Só isso.

Para não resta dúvidas a esse respeito, reproduzo aqui a íntegra do item 1 da peça impugnatória:

#### **II - O DIREITO**

#### **II – PRELIMINAR**

##### ***1 – Considerações Iniciais e a Reputação Ilibada da Contribuinte***

*No termo de verificação fiscal a autoridade fazendária se inicia com relatos extraídos da esfera judicial relacionados a processo judicial não transitado em julgado, de qual a Contribuinte não é parte integrante.*

*Pois bem, as citações se referem a operações negociais realizadas no ano de 2009, o presente auto de infração é referente a fatos geradores ocorridos no ano de 2011.*

*O fisco de forma nociva a imagem da Contribuinte faz ligações inexistente entre as pessoas e negócios ocorridos que estão no âmbito judicial em andamento sem o transito em julgado. O fisco induz a ótica das análises deste douto tribunal de julgamento, perfaz novo ângulo do auto lavrado, aponta como vilã a contribuinte, face ao burburinho político gerado e ostentado pelas mídias de divulgação, de forma a crucificar a Impugnante.*

*Diante o relato inapropriado da autoridade fazendária, sem de qualquer comprovação documental e se baseando em fontes abertas ausentes de confiabilidade, com falta de credibilidade e prova de veracidade.*

*Resta a Contribuinte elucidar de forma transparente, qual a sua ligação com os órgãos públicos, qual o seu envolvimento na política, qual sua ligação em relação as citações referidas, levando em consideração seu segmento de atuação. E principalmente com o objetivo de manter sua reputação e integridade construída ao longo destes anos, honrando sua imagem, afim de se evitar qualquer tipo ou intuito de perseguição política ou de qualquer outro gênero.*

*A Contribuinte trata-se de pessoa jurídica de direito privado, tem como atividade econômica principal obras de terraplanagem, atuante nesse segmento desde 1998.*

*A autoridade fazendária faz ligações da Contribuinte em situações que a mesma desconhece, atribui sem qualquer indicio, seu envolvimento em operações de créditos realizadas em 2009 por pessoas do governo anterior que a Contribuinte nem sequer possui relacionamento, e muitos menos são fatos geradores referente ao ano de 2011 aqui fiscalizado.*

*O sujeito ativo de forma abusiva traz a este procedimento fiscal, fatos que nem deveriam serem mencionados, infringe as cláusulas pétreas da nossa Constituição Federal e viola brutalmente princípios constitucionais, entre eles o do devido processo legal, cita-se:*

Art.5º “ Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: LIV \_ ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. ”

*O devido processo legal é garantia de liberdade, é um direito fundamental do homem consagrado na Declaração Universal dos Direitos Humanos:*

Art.8º “Todo o homem tem direito a receber dos tribunais nacionais competentes remédio efetivo para os atos que violem os direitos fundamentais que lhe sejam reconhecidos pela constituição ou pela lei. ”

*E ainda na Convenção de São José da Costa Rica, o devido processo legal é assegurado no art. 8º:*

Art. 8º – “Garantias judiciais 1. Toda pessoa terá o direito de ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou Tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou na determinação de seus direitos e obrigações de caráter civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza.

*A alegações da autoridade fiscal, face a uma investigação que está em andamento, não deveria sequer ser mencionada, com o objetivo de preservar o princípio da imparcialidade e evitar a indução de qualquer análise sob o aspecto de uma investigação que ocorre em outro âmbito legal que não é o de sua competência.*

*Porém a contribuinte é cristalina em esclarecer qualquer imputação feita, haja vista que o mesmo já prestou esclarecimento junto ao órgão da Polícia Federal sobre a operação que está sendo realizada na esfera judicial, afastando qualquer indicio de envolvimento com as pessoas e/ou operações negociais citadas pela autoridade fazendária.*

*A Contribuinte como já dito, realiza obras de terraplanagem, serviço indispensável a qualquer estado para manutenção de sua infraestrutura, independente da esfera que se encontra seja ela municipal, estadual ou federal.*

*Em razão disto, a Contribuinte possui diversos contratos para realização de obras com entes públicos de todas as esferas, sendo estes entes responsáveis por boa parte da renda gerada nas empresas do grupo.*

*A Impugnante refuta qualquer possibilidade de relacionamento com as pessoas mencionadas pela autoridade fiscal, com exceção do Sr. Kleber Tocantins que foi advogado por cerca 10 ou 15 anos do Sr. Wanderley F. Torres, porém enfatiza-se que nunca teve conta conjunta com o mesmo, conforme alega a autoridade fiscal.*

*A prova do não envolvimento em abertura de qualquer conta conjunta, é dada mediante depoimento pelo Sr. Wanderley F. Torres prestado à sede da Polícia federal, prestado sob juramento da nossa carta magna.*

*A autoridade fazendária menciona situações que estão em andamento e sem o devido transito em julgado, estão sob a luz do poder judiciário para que sejam tomadas as decisões que lhe fazem justiça. Instiga diante dos comentários feitos, a tendência de parcialidade nas análises e até mesmo das decisões deste douto tribunal de julgamento administrativo, feri a honra e integridade da Impugnante sem ao menos ter provas para comprovar suas alegações.*

*Portanto, diante das menções expostas e dos documentos acostados aos autos, se requer desde já que as considerações iniciais feitas pela autoridade fiscal sejam afastadas e desconsideradas de plano e não seja atribuído nenhum valor as mesmas, haja vista se tratarem meras especulações sem fundamentos e embasamentos probatórios. Que deixe com que o poder judiciário tome as medidas necessárias sob as alegações citadas e se faça justiça!*

Conforme resta bastante claro, neste capítulo de sua defesa, a então Impugnante basicamente observa que “uma investigação que está em andamento, não deveria sequer ser mencionada, com o objetivo de preservar o princípio da imparcialidade e evitar a indução de qualquer análise sob o aspecto de uma investigação que ocorre em outro âmbito legal que não é o de sua competência”. Apenas isso.

Portanto, entendo que tem razão o órgão julgador de primeira instância quando afirma que aqui não há preliminar processual a ser examinada. Trata-se, em verdade, de um pedido para que não se confira credibilidade à versão narrada pela Autoridade Fiscal quando do exame do mérito do caso.

Dessa forma, não deixa de caracterizar argumentação tendente a desacreditar elementos importantes que compuseram o conjunto indiciário montado pela Autoridade Fiscal no estrito cumprimento de seu dever de fundamentar suas conclusões. Por isso mesmo, essa argumentação da então Impugnante confunde-se com o próprio mérito do caso, e mais razão ainda há para se concluir que, de fato, não existia propriamente uma preliminar processual a ser deliberada pela DRJ.

### **Conclusão em relação à preliminar de nulidade da decisão recorrida**

Ante todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida, aduzida pela Recorrente em razão de o órgão julgador de primeira instância (i) não ter conhecido as alegações referentes à atribuição de responsabilidade ao Sr. WANDERLEY FACHETI TORRES; (ii) ter considerado não impugnados os lançamentos de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins; e (iii) ter entendido que o pedido para que não se confira credibilidade à versão narrada pela Autoridade Fiscal quando do exame do mérito do caso não corresponde, propriamente, a uma preliminar processual.

Passo agora à apreciação das preliminares de nulidade do Auto de Infração.

### **PRELIMINARES DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Dois capítulos do Recurso Voluntário são dedicados a obter, preliminarmente, a declaração de nulidade dos lançamentos fiscais.

Em um deles (denominado “Segunda Preliminar”), a Recorrente praticamente repetiu a argumentação já trazida como a Impugnação e que, como visto acima, nem mesmo chegou a caracterizar uma preliminar, pois, mais uma vez, limita-se a pedir que não se confira credibilidade à versão narrada pela Autoridade Fiscal, quando do exame do mérito do caso.

No outro (denominado “Terceira Preliminar”), reproduz a argumentação trazida no aditamento da Impugnação, referente a irregularidade na apuração dos tributos com base na sistemática do Lucro Real Anual, haja vista a inexistência de opção válida por aquela forma de tributação. Essa alegação, conforme também já esclarecido neste Voto, refere-se a matéria não impugnada, razão pela qual dela não conheço.

Ante o exposto, rejeito as preliminares de nulidade do Auto de Infração

### **EXAME DO MÉRITO**

---

Conforme já restou esclarecido neste Voto, as únicas matérias que integram a relação processual aqui estabelecida são o Auto de Infração do IRRF (incluindo a arguição de decadência) e a qualificação da multa de ofício relativamente a todos os tributos lançados.

Vou iniciar pela decadência porque, ao contrário do que entendeu o órgão julgador de primeira instância, a solução dessa questão independe da apreciação de eventual dolo da Recorrente, conforme passo a explicar.

#### **Decadência de parte da exigência fiscal a título de IRRF**

Tratando-se de lançamento fiscal a título de IRRF incidente sobre pagamentos sem causa comprovada, o instituto da decadência é regulado pelo inciso I do art. 173 do CTN, e não pelo § 4º do art. 150.

Nesse sentido é cristalina a Súmula CARF n.º 114, vinculante conforme determina a Portaria ME n.º 129, de 2019:

*Súmula CARF n.º 114 – O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.*

Feito esse esclarecimento, em análise ao Auto de Infração de fls. 1262 a 1295, verifico que o fato gerador de IRRF mais antigo, que foi abrangido pelo lançamento, ocorreu em 07/01/2011.

Dessa forma, considerando que o inciso I do art. 173 do CTN estabelece que o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento se extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no presente caso, o prazo decadencial contra a Fazenda começou a fluir em 01/01/2012, e se encerrou em 31/12/2016.

Portanto, como os sujeitos passivos foram cientificados do lançamento em 13/12/2016, o crédito tributário referente ao IRRF não foi alcançado pela decadência.

#### **Razões de mérito contrárias ao lançamento do IRRF**

No presente caso, o lançamento do IRRF decorreu do entendimento da Autoridade Fiscal de que não restou comprovada a causa de pagamentos realizados pela Recorrente entre 07/01/2011 e 29/12/2011.

Em análise ao Termo de Verificação Fiscal, constata-se que a Recorrente foi intimada “a indicar e comprovar a operação que deu origem aos pagamentos e/ou entrega de recursos a terceiros materializados pelos débitos em suas contas correntes bancárias”, em relação a todo o ano-calendário de 2011.

Após análise dos esclarecimentos prestados pela Contribuinte, a fiscalização consolidou na planilha "PAGAMENTOS SEM CAUSA - DÉBITOS NÃO COMPROVADOS - MÚTUOS" (fls. 1183 a 1194) os débitos que entendeu não comprovados. São, ao todo, 453

registros de saída de recursos de contas bancárias de titularidade da Recorrente que, somados, alcançaram o montante de R\$ 13.774.212,77. Essa é a matéria tributável levada ao lançamento, com base no § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Com o reajustamento do rendimento bruto previsto no § 3º do mesmo artigo, a base de cálculo total do lançamento alcançou R\$ 21.191.094,37, considerando os arredondamentos. Aplicando-se a alíquota de 35% prevista no caput do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, obtém-se o valor lançado de R\$ 7.416.883,03 a título de IRRF.

Ainda da leitura do Termo de Verificação Fiscal, depreende-se que, relativamente a cheques sacados pela própria Recorrente, e cujos valores foram transferidos para a conta contábil CX Geral 000006 - 1.1.0.1.01.0001, a fiscalização entendeu que a Contribuinte “NÃO comprovou, mediante documentação hábil e idônea, as operações que os originaram, ou a causa dos pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros que eles representavam”. Acrescentou que “a escrituração da Conta CX Geral 000006 - 1.1.0.1.01.0001 não comprova para quem foi efetuado o pagamento e nem a finalidade”. Ressaltou, ainda, que não foi apresentado nenhum documento que comprovasse a saída destes recursos da referida conta.

A justificativa de que parte das saídas de recursos tinham como lastro contrato de mútuo celebrado com a empresa ligada Trimec Equipamentos Ltda., também não foi aceita pela fiscalização. Depois de observar que a Contribuinte (i) celebrou contratos simultâneos de mútuo com a Trimec Equipamentos em que figurava ora como mutuante, ora como mutuária; (ii) não apresentou documento que comprovasse a devolução do mútuo pela Trimec Equipamentos; e (iii) não apurou IOF em razão das operações, a Autoridade Fiscal concluiu:

*Para que seja comprovada a relação obrigacional estabelecida em um contrato de mútuo é necessário que esse contrato esteja amparado em determinadas condições que atestem a sua efetividade. Requisitos como: contrato escrito com definição do valor mutuado e da data da sua disponibilidade, previsão de cobrança de juros e de prazo de vencimento do mútuo e prova do pagamento dos juros e da quitação do valor do empréstimo, pelo mutuário, ao final do contrato, fazem parte de um conjunto probatório intrinsecamente relacionado à demonstração da efetividade desse contrato.*

Fazendo referência aos arts. 221 e 586 do Código Civil, bem assim a jurisprudência do CARF, a Autoridade Fiscal destacou que “o registro público do Contrato seria medida prudente aos contratantes e traria maior segurança à empresa fiscalizada quando da necessidade de comprovação ao fisco do mútuo que defende ser a causa dos débitos e créditos em suas contas bancárias”. E acrescentou:

*Outros aspectos além da forma escrita e do recomendável registro público devem respaldar uma operação de mutuo para sua validade perante a Fazenda pública: **a cobrança de juros prevista no contrato**, a temporariedade expressa do contrato, a prova de sua quitação ao término do prazo, **a capacidade financeira das partes** e a correta contabilizarão do empréstimo. Todo este conjunto probatório pode constituir num meio idôneo de se legitimar uma operação de mutuo mesmo na hipótese de não registro público do Contrato.*

*A TRIMEC EQUIPAMENTOS declarou em 2011 e 2012 como do Simples Nacional e constam na DASN's que sua receita bruta foi de R\$ 1.261.488,42 e R\$ 1.393.482,89 respectivamente; comprovando-se que a mesma não tinha capacidade financeira para honrar o alegado mútuo com a TRIMEC CONSTRUÇÕES que repassou mais 6.800.000,00 (seis milhões e oitocentos mil reais) em 2011. Cabe a mutuante a demonstração que possui recursos próprios suficientes para respaldar o empréstimo (mutuo).*

*Portanto, para a comprovação do empréstimo concedido, há necessidade da efetiva comprovação da saída do numerário do patrimônio do mutuante, respaldado pelo respectivo contrato escrito, da informação nas declarações de ambos os contratantes, e da comprovação da quitação efetuada pelo mutuário.*

*Dessa forma, não tendo sido comprovada a efetiva realização das operações de mútuo e empréstimos alegadas pela contribuinte, visando justificar os lançamentos contábeis detalhados na escrituração contábil, considera-se que a TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA. realizou pagamento a terceiros, não comprovando a causa, mesmo que indicando quem seriam os beneficiários desse desembolso de recursos.*

Referindo-se aos registros contábeis desse fluxo financeiro, a Autoridade Fiscal afirmou que “não constitui prova da causa de um pagamento ou a saída de recursos a mera contabilização de um retorno de valores que pretensamente teriam sido emprestados. Tanto o registro contábil que descreve o empréstimo como o posterior recebimento do valor emprestado devem ser comprovados por documentação hábil e idônea, sem a qual a escrituração não faz nenhuma prova a favor da contribuinte”.

Em síntese, a Autoridade Fiscal identificou saídas de recursos de contas bancárias da Recorrente e a intimou a esclarecer a causa dessas operações. As justificativas apresentadas (suprimento da conta caixa e mútuo com pessoa jurídica ligada) não foram aceitas, razão pela qual foi lançado o IRRF previsto no § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Depois de cientificada do lançamento, a Contribuinte apresentou Impugnação tempestiva, que foi considerada improcedente pelo **órgão julgador de primeira instância**. Segundo o entendimento que prevaleceu na DRJ, a Impugnante não logrou comprovar os pagamentos feitos, o que por si só já seria suficiente para a manutenção do lançamento. Mas acrescentou que há conjunto de indícios harmônicos, convergentes e concatenados a indicar que o contrato de mútuo era simulado, e que a própria Impugnante afirmou que um valor emprestado por ela à Trimec Equipamentos era, na verdade, destinado a uma aplicação em nome do Sr. Valter Facheti Torres, o que, por si só, já torna desconhecida a causa da saída de recursos, ainda que o beneficiário estivesse identificado. Por fim, concordando com a Autoridade Fiscal, assinalou que a escrituração da Impugnante restou também incapaz de comprovar a causa dos pagamentos, mesmo porque não foi apresentada a documentação que a lastreia.

Agora, perante este Colegiado de segunda instância, a **Recorrente** alega que o lançamento do IRRF é improcedente porque “todas as saídas de recursos das contas bancárias da empresa restaram devidamente contabilizadas, comprovadas documentalmente, e justificadas”. Além disso, alega que não há no Termo de Verificação Fiscal, e em nenhum outro local do Auto de Infração, o motivo pelo qual está sendo exigido o IRRF no que diz respeito aos demais débitos nas suas contas bancárias (à exceção dos relativos às operações de mútuo), fator impeditivo do exercício de sua ampla defesa.

Quanto à desconsideração do contrato de mútuo, afirmou que nenhum dos pontos relacionados pelo órgão julgador de primeira instância reveste-se de idoneidade suficiente para indicar que o contrato de mútuo seja simulado. Nesse sentido, alega que a prova da causa dos pagamentos não resulta de "escrituração isoladamente" como sugere a fiscalização, mas do seguinte conjunto de evidências:

1. as operações (de ingresso e saída de recursos) estão devidamente comprovadas nos extratos bancários;

2. o destinatário das transferências resta identificado nos próprios extratos bancários;
3. as operações estão devidamente contabilizadas por ambas as partes, com identificação dos beneficiários;
4. a contabilidade não foi declarada inidônea/imprestável pela fiscalização (pelo contrário: os lançamentos contábeis foram aproveitados pelo autuante para promover o lançamento de algumas infrações);
5. as operações encontram-se respaldadas por documentação idônea (contratos);
6. ambas as empresas têm administrador comum.

Quanto ao fato de não ter sido apurado, declarado e nem recolhido o IOF, a Recorrente alega que a Autoridade Fiscal se valeu de uma mera infração relativa ao referido Imposto para, com isso, forçar a ocorrência de fato gerador de outro tributo, no caso o IRRF, formalizando uma exigência milionária capaz de inviabilizar definitivamente seu negócio.

Faz referência a precedente do CARF no processo nº 10980.726251/2011-46 em que foi aceita como causa dos pagamentos operação de mútuo entre pessoas ligadas que não previa a cobrança de juros, ainda que os recursos não circulassem por contas bancárias da contribuinte, mas por contas de terceiros.

Acrescenta que o abuso do fisco em tal situação específica resta ainda mais evidenciado diante do fato de que os débitos na TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA em favor da TRIMEC EQUIPAMENTOS LTDA são objeto de cobrança de IRRF através do presente auto de infração; enquanto que os débitos na TRIMEC EQUIPAMENTOS LTDA em favor da TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA também são objeto de cobrança de IRRF, o que foi feito através do auto de infração abrigado pelo processo nº 10183.726330/2016-57.

Quanto às operações em que os recursos são sacados pela própria Contribuinte para suprimento do seu caixa, alega que “o ônus da prova de que tenha havido pagamento a terceiros é do fisco e não do contribuinte”.

Além disso, segundo a Recorrente, há na acusação fiscal um paradoxo: o próprio autuante reconhece que os saques são para suprimento de caixa, ao mesmo tempo em que alega não terem sido comprovadas a finalidade e nem a causa. Dessa forma, inferir que, ao suprir o Caixa, a contribuinte fez pagamentos sem causa a si própria, dá boa medida da completa ausência de razoabilidade do procedimento fiscal. Ainda segundo a Recorrente, a incidência do IRRF no caso presente implica admitir que presunções possam ser criadas sobre presunções.

De maneira geral, se insurge contra o procedimento da Receita Federal no presente caso, em que foi exigida comprovação da causa de todos os débitos havidos nas contas bancárias entre no ano de 2011 e, em seguida, foi cobrado IRRF praticamente sobre todos eles, “em clara violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva”.

Encerrando esse tópico, afirma que “o Auditor Fiscal responsável pela condução dos trabalhos confundiu os conceitos de 'causa' e de 'motivo' promovendo um lançamento completamente equivocado a título de IRRF”. Nesse sentido, prossegue afirmando que, “se a empresa decidiu pagar despesas dos sócios, de seus familiares etc. isso tem a ver com os

'motivos' dos pagamentos (que não comporta juízo de valor quanto à inadequação), o que não entra em cogitação para cobrança do IRRF nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95. A 'causa', prevista na norma, diz respeito à existência de negócio jurídico que ampara o pagamento, e, nesse sentido, não se pode afirmar que inexistente causa para os pagamentos realizados pela TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA”.

Em outro tópico, defende existir uma incompatibilidade entre a infração de pagamento sem causa e a sistemática do Lucro Real. Segundo a Recorrente, “o art. 61 da Lei nº. 8.981/95 trata-se de norma especial, que veicula hipótese de incidência excepcional. Dessa forma, somente cabe a sua aplicação na hipótese de a Autoridade Fiscal comprovar, e justificar, ser inaplicável a regra geral (LUCRO REAL) que determina a glosa de custos/despesas/gastos não comprovados”.

Quanto ao lançamento do IRRF, em suas **contrarrazões, a PFN** ressalta que a Autoridade Fiscal não se valeu de uma presunção fiscal e nem lavrou uma autuação sem provas, conforme defendeu a Recorrente. Nesse sentido, destaca que a Fiscalização verificou e comprovou adequadamente os pagamentos efetuados e, mesmo intimada, a Recorrente não logrou comprovar a causa desses pagamentos, de modo que restou demonstrado o suporte fático para a incidência tributária: pagamentos sem causa.

Prossegue a PFN fazendo referência ao que denominou ser um “conjunto de indícios harmônicos que comprovam a referida verificação fiscal”, e sustenta que não há qualquer incompatibilidade entre a infração de pagamento sem causa e a sistemática do Lucro Real, citando julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que ratifica tal entendimento.

Assim colocados os contornos do litígio em torno da exigência do IRRF no presente caso, **passo à análise das razões da defesa**.

Início esclarecendo que o julgador administrativo não tem competência para apreciar a alegação de que a cobrança do IRRF no presente caso representa “clara violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva”, quando o que fez a Autoridade Fiscal foi simplesmente aplicar norma jurídica expressa. Nesse sentido é a Súmula CARF nº 2, abaixo reproduzida:

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

Passando, agora, à alegação de incompatibilidade entre a infração de pagamento sem causa e a sistemática do Lucro Real, vale dizer que se trata de uma controvérsia bastante recorrente, o que acabou permitindo que o tema chegasse à CSRF. De toda sorte, sem a necessidade de maior aprofundamento, no presente caso basta destacar que essa discussão é irrelevante por dois motivos. Primeiro, é que os pagamentos que a fiscalização entendeu não comprovados compuseram, unicamente, a matéria tributável do IRRF. Segundo, como os pagamentos elencados nessa infração de IRRF não envolveram custos e nem despesas, mas apenas lançamentos contábeis registrados em contas patrimoniais, não há que se falar em violação do dever “de a Autoridade Fiscal comprovar, e justificar, ser inaplicável a regra geral (LUCRO REAL) que determina a glosa de custos/despesas/gastos não comprovados”, para somente então cogitar o lançamento do IRRF.

Passo, agora, à alegação de que não há, no Termo de Verificação Fiscal e em nenhum outro local do Auto de Infração, o motivo pelo qual está sendo exigido o IRRF no que diz respeito aos demais débitos nas suas contas bancárias (à exceção dos relativos às operações de mútuo), fato esse que teria impedido o exercício de sua ampla defesa.

Quanto a essa alegação, entendo que não assiste razão à Recorrente. A situação que ensejou o lançamento fiscal de IRRF é bastante clara, e o restante das alegações da defesa (em especial a interessante referência à diferença entre ‘causa’ e ‘motivo’) demonstram que houve plena compreensão da motivação do lançamento. Conforme bem assinalou a PFN, a Autoridade Fiscal comprovou a ocorrência dos pagamentos e, depois de regularmente intimar a Recorrente, concluiu que a causa desses pagamentos não restou comprovada. Simples assim.

Nesse sentido, vale dizer que mesmo durante o procedimento fiscal, o Auditor que estava à frente dos trabalhos já havia ressaltado que a falta de comprovação da causa dos pagamentos implicaria a exigência de IRRF, nos termos do § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, conforme bem evidencia, por exemplo, o TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL Nº 02-2016, lavrado em 24/08/2016 (fl. 1068 a 1070).

Neste momento, com a alegação de que, à exceção dos motivos relativos às operações de mútuo, o restante do lançamento não estaria devidamente motivado, com todo respeito, acredito que a Recorrente parece querer inverter a ordem das coisas. Digo isso porque, para validamente fundamentar o lançamento de IRRF sobre pagamentos sem causa comprovada, basta à fiscalização comprovar a ocorrência dos pagamentos e intimar o contribuinte a esclarecer a causa de cada um deles. A prova da causa dos pagamentos compete ao contribuinte, cabendo depois à autoridade fiscal esclarecer as razões de não ter aceitado as justificativas apresentadas, permitindo, assim, o exercício do direito à defesa. Portanto, na hipótese da incidência sob exame, não cabe à fiscalização descobrir a causa para pagamentos realizados para depois infirmá-la. Na verdade, à fiscalização basta comprovar a ocorrência do pagamento, devendo a causa ser esclarecida pelo contribuinte.

No presente caso, a fiscalização comprovou a ocorrência dos pagamentos e regularmente intimou a Contribuinte a esclarecer a causa de cada um deles. As justificativas da Contribuinte se concentraram no suprimimento da conta Caixa e no fluxo amparado por contrato de mútuo. Desse modo, a Autoridade Fiscal teve que se debruçar sobre essas duas justificativas, e se outras causas não vieram à luz é porque a Contribuinte não as trouxe. Desse modo, não se pode imputar falta de motivação ao lançamento quando a fiscalização se desincumbiu de seu ônus probatório, e esclareceu as razões pelas quais não aceitou as justificativas apresentadas pela Contribuinte. De novo, se outras causas não vieram à luz é porque a Contribuinte não as trouxe.

Quanto à alegação de que “o Auditor Fiscal responsável pela condução dos trabalhos confundiu os conceitos de ‘causa’ e de ‘motivo’ promovendo um lançamento completamente equivocado a título de IRRF”, entendo não ter havido essa confusão. Na verdade, a Autoridade Fiscal se pronunciou quanto às causas dos pagamentos, conforme apresentadas pela Recorrente, quais sejam, o suprimimento da conta Caixa e o contrato de mútuo. E, para tanto, teve que discorrer sobre os motivos que a própria Contribuinte apresentou para justificar a causa oferecida como resposta.

Por exemplo, para justificar a “causa” contrato de mútuo, a própria Contribuinte ofereceu o “motivo” para a celebração dessa espécie de contrato: a Recorrente é “detentora e geradora dos recursos, pois é a que participa das licitações e executa as obras e que dentro das necessidades financeiras das demais empresas são efetuados através de Empréstimos de Mútuo”. Dito isso, concluo que não há na fundamentação do lançamento a mácula apontada pela Recorrente.

Chegamos, agora, ao ponto em que começam a ser analisadas as razões expostas pela Autoridade Fiscal para não aceitar as causas apresentadas pela Recorrente.

Fundamentando-se em uma série de indícios, a Autoridade Fiscal entendeu que não foi comprovada a efetividade das operações de mútuo utilizadas pela Recorrente para justificar lançamentos contábeis elencados pela fiscalização. Os indícios enumerados pela fiscalização foram, basicamente, os seguintes: (i) havia contratos simultâneos de mútuo com a Trimec Equipamentos em que a Recorrente figurava ora como mutuante, ora como mutuária; (ii) a Recorrente não apresentou documento que comprovasse a devolução do mútuo pela Trimec Equipamentos; (iii) a Recorrente não apurou IOF em razão das operações; (iv) a Trimec Equipamentos não tinha capacidade financeira para honrar as obrigações contraídas; (v) não há prova da quitação efetuada pelo mutuário; e (vi) a escrituração contábil, sozinha, não é suficiente para comprovar a efetividade das operações.

E a partir da constatação da falta de efetividade das operações de mútuo, a Autoridade Fiscal considerou que a Recorrente “realizou pagamento a terceiros, não comprovando a causa, mesmo que indicando quem seriam os beneficiários desse desembolso de recursos”.

Neste momento, independentemente de qualquer valoração do conjunto probatório trazido pela Autoridade Fiscal, entendo que há uma enorme fragilidade na acusação, especificamente quanto às **transferências bancárias identificadas para a ligada Trimec Equipamentos**, conforme passo a explicar.

Vamos simplificar as coisas para que fique bem claro o raciocínio da Autoridade Fiscal. Por vários motivos, independentemente da força do conjunto, a Autoridade Fiscal entendeu que o contrato de mútuo com a Trimec Equipamentos é fruto de uma simulação. Mas, quanto às transferências bancárias identificadas para a ligada Trimec Equipamentos, como é possível concluir que essa simulação se prestou a ocultar movimentação financeira destinada a “terceiros”?

Para que não reste dúvidas de que foi exatamente isso que concluiu a Autoridade Fiscal neste ponto específico, reproduzo novamente o excerto pertinente, extraído do Termo de Verificação Fiscal, com destaques ora acrescidos:

*A TRIMEC EQUIPAMENTOS declarou em 2011 e 2012 como do Simples Nacional e constam na DASN's que sua receita bruta foi de R\$ 1.261.488,42 e R\$ 1.393.482,89 respectivamente; comprovando-se que a mesma não tinha capacidade financeira para honrar o alegado mútuo com a TRIMEC CONSTRUÇÕES que repassou mais 6.800.000,00 (seis milhões e oitocentos mil reais) em 2011. Cabe a mutuante (sic) a demonstração que possui recursos próprios suficientes para respaldar o empréstimo (mutuo).*

*Portanto, para a comprovação do empréstimo concedido, há necessidade da efetiva comprovação da saída do numerário do patrimônio do mutuante, respaldado pelo respectivo contrato escrito, da informação nas declarações de ambos os contratantes, e da comprovação da quitação efetuada pelo mutuário.*

*Dessa forma, não tendo sido comprovada a efetiva realização das operações de mútuo e empréstimos alegadas pela contribuinte, visando justificar os lançamentos contábeis detalhados na escrituração contábil, considera-se que a TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA. realizou pagamento a terceiros, não comprovando a causa, mesmo que indicando quem seriam os beneficiários desse desembolso de recursos.*

Ora, quanto às transferências identificadas nos extratos bancários para a Trimec Equipamentos, por óbvio, a referência da fiscalização a “terceiros” só pode corresponder à Trimec Equipamentos. Nesse caso, **quanto a essas transferências identificadas**, se a instituição financeira está confirmando que o fluxo real do dinheiro é da Recorrente TRIMEC CONSTRUÇÕES para a ligada TRIMEC EQUIPAMENTOS, como é possível afirmar que o contrato que prevê exatamente esse fluxo é fruto de uma simulação? A meu ver, e com todo respeito, essa conclusão não faz qualquer sentido.

Ressalto que essa observação é importante porque, para fundamentar a sua decisão, a DRJ afirmou que, com relação ao contrato de mútuo, **“o dinheiro saía do sistema bancário com o saque da conta da impugnante, para que fosse supostamente transferido em espécie para a mutuária (Trimec Equipamentos)**, ou seja, de tal forma que afastava qualquer participação de terceiros na operação ou mesmo registro da operação pelo sistema bancário” (fl. 1538).

Aqui é preciso lembrar que há duas causas em análise, o mútuo e o saque na “boca do caixa”. Portanto, essa afirmação da Autoridade julgadora de piso, seguramente, somente se aplica aos saques na “boca do caixa”. Quanto aos saques na “boca do caixa”, concordo que os recursos perdem rastreabilidade. No entanto, diversamente do que afirmou a DRJ, há pagamentos justificados pelo contrato de mútuo que se materializaram pela transferência bancária identificada, e nesses casos não é possível afirmar que o dinheiro foi “supostamente” transferido para a Trimec Equipamentos. Foi, na verdade, efetivamente transferido para a Trimec Equipamentos, e quem está dizendo isso é a instituição financeira!

Tome-se como exemplo o pagamento realizado no dia 23/03/2011, a partir da conta 13299 mantida na agência 2647 do Banco Bradesco S/A, no valor de R\$ 100.000,00 (fl. 363), e que foi levado à base de cálculo do lançamento. O histórico desse débito na conta bancária é “TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP”. Nesse caso, não se pode afirmar que o dinheiro foi “supostamente” transferido para a Trimec Equipamentos.

De novo, insisto nesse ponto porque uma coisa são as transferências identificadas, outra são os saques na “boca do caixa”. Considerando apenas as transferências bancárias identificadas para a Trimec Equipamentos, é preciso, agora, refletir sobre os seguintes pontos: considerando que se trata de pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico, o que há de não usual nessas transferências? A falta da capacidade financeira da mutuária seria um impeditivo para a mutuante do mesmo grupo realizar as operações, ou seria essa circunstância uma razão bastante plausível para que, justamente, os empréstimos viessem a ocorrer? Na hipótese em que as partes estão sob comando único, é razoável entender que a falta da prova da quitação do empréstimo pelo mutuário pode validamente fundamentar a desconsideração do contrato?

Pois, então. A meu ver quanto às transferências bancárias identificadas para a Trimec Equipamentos e justificadas pela operação de mútuo, considero que a causa está comprovada. Ou melhor, considero que as razões apontadas pela Autoridade Fiscal não são suficientes para desqualificar a justificativa apresentada pela Recorrente. Nesse caso, entendo que assiste razão à Recorrente quando sustentou que a prova da causa dos pagamentos não resulta de “escrituração isoladamente”, mas do seguinte conjunto de evidências:

1. as operações (de ingresso e saída de recursos) estão devidamente comprovadas nos extratos bancários;

2. o destinatário das transferências resta identificado nos próprios extratos bancários;
3. as operações estão devidamente contabilizadas por ambas as partes, com identificação dos beneficiários;
4. a contabilidade não foi declarada inidônea/imprestável pela fiscalização;
5. as operações encontram-se respaldadas por contratos;
6. ambas as empresas têm administrador comum.

Agora, entendo que é oportuno ressaltar o seguinte. Se, por uma eventualidade, os recursos correspondentes a essas transferências identificadas apenas circulavam pela Trimec Equipamentos, para então serem distribuídos mediante a realização de pagamentos cuja causa não possa ser comprovada, parece-me evidente que, quanto a esses valores, o lançamento seria outro. Nessa situação hipotética – que apenas estou ventilando para enriquecer o debate –, parece-me evidente que o lançamento deveria ser lavrado em face da Trimec Equipamentos, e deveria recair sobre as saídas de recursos de contas da Trimec Equipamentos.

Quanto aos demais registros a débito das contas bancárias da Recorrente, que tenham sido justificadas pela Recorrente como decorrentes do contrato de mútuo, mas que não apresentem o nome da mutuária no histórico do lançamento no extrato bancário, entendo que deve ser mantida a exigência haja vista que as justificativas da Recorrente claramente não se aplicam a esses casos. É o que se verifica, por exemplo, com os quatro registros do dia 03/03/2011, a débito da mesma conta 13299 mantida na agência 2647 do Banco Bradesco S/A, no valor R\$ 50.000,00 cada um, cujo histórico é “CHEQUE DEP. CONTA” (fl. 363), e que a Recorrente informou serem decorrentes do mútuo com a Trimec Equipamentos.

Entre os 453 registros a débito das contas bancárias de titularidade da Recorrente que compuseram a matéria tributável do lançamento e que, somados, alcançaram o montante de R\$ 13.774.212,77, encontram-se 97 registros que totalizaram R\$ 7.235.596,38, identificados na planilha de fls. 1177 a 1182, para os quais a causa apontada pela Contribuinte foi o contrato de mútuo. Entre esses 97 débitos bancários, foram relacionados os seguintes registros em que consta a identificação da Trimec Equipamentos como destinatária, e que totalizaram R\$ 4.692.000,00:

Item	C Corrente	Data	Lanço (Valor)	Descrição (Histórico)
16	13299	23/03/2011	100.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
17	13299	24/03/2011	100.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
18	13299	04/04/2011	100.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
19	13299	18/04/2011	150.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
20	13299	25/04/2011	100.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
21	13299	03/05/2011	5.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3684 DEST.TRIMEC EQUIP
22	13299	03/05/2011	100.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
23	13299	05/05/2011	100.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
24	13299	09/05/2011	100.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
25	13299	17/05/2011	100.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
26	13299	19/05/2011	300.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
27	13299	25/05/2011	20.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3684 DEST.TRIMEC EQUIP

Item	C Corrente	Data	Lanço (Valor)	Descrição (Histórico)
28	13299	03/06/2011	100.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
29	13299	06/06/2011	15.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3686 DEST.TRIMEC EQUIP
30	13299	09/06/2011	100.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
31	13299	14/06/2011	200.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
32	13299	20/06/2011	8.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3129 DEST.TRIMEC EQUIP
34	13299	04/07/2011	20.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A2364 DEST.TRIMEC EQUIP
37	13299	19/07/2011	100.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
38	13299	21/07/2011	20.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3129 DEST.TRIMEC EQUIP
39	13299	21/07/2011	10.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3129 DEST.TRIMEC EQUIP
40	13299	21/07/2011	150.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
42	13299	28/07/2011	100.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
43	13299	01/08/2011	100.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
45	13299	04/08/2011	20.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3129 DEST.TRIMEC EQUIP
46	13299	04/08/2011	250.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
51	13299	22/08/2011	300.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
55	13299	05/09/2011	10.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3684 DEST.TRIMEC EQUIP
56	13299	05/09/2011	300.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
58	13299	12/09/2011	50.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
59	13299	21/09/2011	5.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3686 DEST.TRIMEC EQUIP
61	13299	04/10/2011	20.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3684 DEST.TRIMEC EQUIP
62	13299	04/10/2011	300.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
65	13299	07/10/2011	20.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3129 DEST.TRIMEC EQUIP
66	13299	07/10/2011	300.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
67	13299	11/10/2011	30.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
70	13299	21/10/2011	25.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A0606 DEST.TRIMEC EQUIP
71	13299	21/10/2011	8.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A0606 DEST.TRIMEC EQUIP
72	13299	24/10/2011	50.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3684 DEST.TRIMEC EQUIP
74	13299	07/11/2011	50.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
75	13299	08/11/2011	16.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3684 DEST.TRIMEC EQUIP
76	13299	08/11/2011	300.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
77	13299	11/11/2011	50.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
78	13299	16/11/2011	50.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
82	13299	24/11/2011	15.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A2364 DEST.TRIMEC EQUIP
83	13299	24/11/2011	150.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
84	13299	30/11/2011	5.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3684 DEST.TRIMEC EQUIP
85	13299	30/11/2011	20.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3684 DEST.TRIMEC EQUIP
86	13299	01/12/2011	50.000,00	TRANSF CC PARA CC PJ TRIMEC EQUIPAMENTOS EPP
90	13299	22/12/2011	100.000,00	TED-TRANSF ELET DISPON A3129 DEST.TRIMEC EQUIP

Com base nas conclusões acima, e considerando o período de apuração diário, o reajuste da base de cálculo e a alíquota de 35%, os valores do IRRF que, a meu ver, devem ser exonerados são os seguintes:

Período de Apuração	Valor da Transf. (R\$)	Valor Reajustado (R\$)	Alíquota	IRRF a Exonerar (R\$)
23/03/2011	100.000,00	153.846,15	35%	53.846,15
24/03/2011	100.000,00	153.846,15	35%	53.846,15
04/04/2011	100.000,00	153.846,15	35%	53.846,15
18/04/2011	150.000,00	230.769,23	35%	80.769,23
25/04/2011	100.000,00	153.846,15	35%	53.846,15
03/05/2011	105.000,00	161.538,46	35%	56.538,46
05/05/2011	100.000,00	153.846,15	35%	53.846,15
09/05/2011	100.000,00	153.846,15	35%	53.846,15
17/05/2011	100.000,00	153.846,15	35%	53.846,15
19/05/2011	300.000,00	461.538,46	35%	161.538,46
25/05/2011	20.000,00	30.769,23	35%	10.769,23
03/06/2011	100.000,00	153.846,15	35%	53.846,15
06/06/2011	15.000,00	23.076,92	35%	8.076,92
09/06/2011	100.000,00	153.846,15	35%	53.846,15
14/06/2011	200.000,00	307.692,31	35%	107.692,31
20/06/2011	8.000,00	12.307,69	35%	4.307,69
04/07/2011	20.000,00	30.769,23	35%	10.769,23
19/07/2011	100.000,00	153.846,15	35%	53.846,15
21/07/2011	180.000,00	276.923,08	35%	96.923,08
28/07/2011	100.000,00	153.846,15	35%	53.846,15
01/08/2011	100.000,00	153.846,15	35%	53.846,15
04/08/2011	270.000,00	415.384,62	35%	145.384,62
22/08/2011	300.000,00	461.538,46	35%	161.538,46
05/09/2011	310.000,00	476.923,08	35%	166.923,08
12/09/2011	50.000,00	76.923,08	35%	26.923,08
21/09/2011	5.000,00	7.692,31	35%	2.692,31
04/10/2011	320.000,00	492.307,69	35%	172.307,69
07/10/2011	320.000,00	492.307,69	35%	172.307,69
11/10/2011	30.000,00	46.153,85	35%	16.153,85
21/10/2011	33.000,00	50.769,23	35%	17.769,23
24/10/2011	50.000,00	76.923,08	35%	26.923,08
07/11/2011	50.000,00	76.923,08	35%	26.923,08
08/11/2011	316.000,00	486.153,85	35%	170.153,85
11/11/2011	50.000,00	76.923,08	35%	26.923,08
16/11/2011	50.000,00	76.923,08	35%	26.923,08
24/11/2011	165.000,00	253.846,15	35%	88.846,15
30/11/2011	25.000,00	38.461,54	35%	13.461,54
01/12/2011	50.000,00	76.923,08	35%	26.923,08
22/12/2011	100.000,00	153.846,15	35%	53.846,15
<b>TOTAL</b>	<b>4.692.000,00</b>	<b>7.218.461,54</b>	<b>35%</b>	<b>2.526.461,54</b>

Relativamente a cheques de sua emissão, e cujos valores foram transferidos para a conta contábil CX Geral 000006 - 1.1.0.1.01.0001, a fiscalização entendeu que a Contribuinte “NÃO comprovou, mediante documentação hábil e idônea, as operações que os originaram, ou a causa dos pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros que eles representavam”. Acrescentou que “a escrituração da Conta CX Geral 000006 - 1.1.0.1.01.0001 não comprova para quem foi efetuado o pagamento e nem a finalidade”. Ressaltou, ainda, que não foi apresentado nenhum documento que comprovasse a saída destes recursos da referida conta.

Quanto a essa movimentação, a Recorrente alega que “o ônus da prova de que tenha havido pagamento a terceiros é do fisco e não do contribuinte”. No entanto, com a devida vênia, a prova da saída de expressivo montante de recursos das contas bancárias da Contribuinte a esse título (cheques sacados na “boca do caixa”) foi trazida aos autos pela Autoridade Fiscal, e o que não é crível é que tais recursos tenham efetivamente ingressado no Caixa da empresa, afastando a causa utilizada pela Contribuinte para justificar essa movimentação. Essa foi a conclusão da Autoridade Fiscal.

E por que não é crível que tais recursos tenham efetivamente ingressado no Caixa da empresa? Primeiro, pelas características dessa movimentação financeira. Como exemplo, reproduzo parte do extrato bancário da mesma conta 13299, mantida na agência 2647 do Banco Bradesco S/A (fl. 361):

28/01/2011	CHEQUE COMPENSADO	6115	-30.000,00
	CHEQUE COMPENSADO	6116	-25.000,00
31/01/2011	CHEQUE DIVERSOS RECEBIMENTOS	6111	-761,08
	CHEQUE ESPECIE	6119	-25.000,00
	CHEQUE ESPECIE	6120	-25.000,00
	CHEQUE ESPECIE	6121	-25.000,00
	CHEQUE ESPECIE	6122	-25.000,00
	CHEQUE ESPECIE	6123	-25.000,00
	CHEQUE ESPECIE	6124	-25.000,00
	CHEQUE ESPECIE	6125	-25.000,00
	CHEQUE ESPECIE	6126	-25.000,00
	CHEQUE COMPENSADO	6114	-26,00

Observa-se que, num mesmo dia, foram sacados “na boca do caixa” oito cheques de igual valor. Mas, se esses cheques tinham mesmo como **destino único** o Caixa da empresa, por que seriam sacados oito cheques, e não um único? E a logística para movimentar esse dinheiro até a empresa ou, quem sabe, até algum canteiro de obras? Teria havido contratação de serviço de segurança? E a saída desses recursos do Caixa da empresa? Por que não foi comprovada?

Quanto à conclusão da Autoridade Fiscal neste ponto específico do trabalho, a Recorrente afirmou que se trata de uma presunção criada sobre outra presunção. Todavia, acredito que a Autoridade Fiscal não tenha presumido nada, apenas não se convenceu de que a movimentação financeira se deu na forma como alegada pela Recorrente, apenas isso. E analisando-se atentamente as características dessa movimentação, associada à falta de comprovação dos eventos seguintes que justificariam a utilização desse dinheiro, há que se concordar com a Autoridade Fiscal. Realmente, a justificativa apresentada pela Recorrente não convence.

Ante o exposto, encerrando a análise das razões de mérito contrárias ao lançamento do IRRF, entendo que devem ser mantidas as conclusões da Autoridade Fiscal, exceto quanto às transferências bancárias identificadas, que, segundo meu entendimento, ensejam a **exoneração do montante de R\$ 2.526.461,54 do valor principal do IRRF lançado**, conforme acima detalhado.

### **Qualificação da multa de ofício**

Para qualificar a multa de ofício, de uma maneira geral, a Autoridade Fiscal afirmou que “a conduta da contribuinte, em relação às declarações incompatíveis com a real movimentação bancária, a apresentação da escrituração sem comprovação dos lançamentos, a não existência e/ou a falta de apresentação dos documentos, saques e depósitos de quantias elevadas em dinheiro, sem o destino e o histórico do *modus operandi* da denúncia pelo MPF da Operação Ararath; tudo isto, enquadra-se nas disposições do art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”.

Referindo-se à **omissão de receitas e à falta de comprovação da causa de pagamentos**, a Autoridade Fiscal concluiu que:

*É evidente que a não declaração de vultosa movimentação financeira, de forma reiterada e à margem da tributação, não decorre de mero erro, bem como as práticas descritas implicam real intenção de ocultar os verdadeiros beneficiários dos saques de cheques nominais a própria Trimec Construções. A conduta evidencia flagrante intuito de sonegação e demonstra que a contribuinte agiu, **dolosamente**, no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, o que é suficiente para a qualificação da penalidade imposta no presente lançamento.*

Especificamente quanto à **omissão de receita**, a Autoridade Fiscal destacou que, durante o ano 2011, a Recorrente emitiu 173 notas fiscais no valor bruto de R\$ 51.340.258,95, mas deixou de contabilizar 84 delas, perfazendo um total de R\$ 11.270.189,34. Para justificar essa circunstância, alegou erro no sistema contábil. Quanto a essa justificativa, a Autoridade Fiscal observou que “bastaria uma simples checagem com o Livro de Registro de Prestação de Serviços - LRPS (fls. 921 a 923) devidamente escriturado que teria sido constatado que o valor da receita bruta não estava correto. Portanto, houve o intuito de sonegação”.

Quanto às circunstâncias que ensejaram a **exigência do IRRF sobre os pagamentos sem causa comprovada**, a Autoridade Fiscal assim se manifestou:

*Constata-se que na planilha de "PAGAMENTO SEM CAUSA - DÉBITOS NÃO COMPROVADOS" (fls. 1159 a 1176) a contribuinte utilizou-se da metodologia de fracionar os pagamentos (cheques com valores iguais, seqüenciados e na mesma data) com o objetivo, em tese, por sua habitualidade e forma, configurar tentativa de burla aos controles estabelecidos pelo Banco Central do Brasil. Encontramos nas movimentações das contas correntes que apresentaram débitos que, por sua habitualidade, valor e forma, configuram artifício para burla da identificação dos responsáveis pelos beneficiários dos saques.*

*Constatamos o saque de muitos cheques nominais a própria Trimec Construções com valores iguais, seqüenciados e na mesma data para suprimento de caixa e que não foram devidamente comprovados sua finalidade e causa.*

*Movimentação bancária incompatível, a predominância de créditos remetidos pelo ESTADO DE MATO GROSSO, a notícia da mídia citando a empresa analisada em Operação da Polícia Federal (Operação Ararath) que investiga desvios de recursos públicos, o envolvimento da fiscalizada com pessoas já comunicadas ao COAF/vinculadas ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso/suspeita de atos de improbidade administrativa, corroboram com a possibilidade de que os recursos recebidos ou pagos pela titular em análise poderiam estar relacionados a ilícitos mencionados na mídia (fls. 924 a 936). Em tese, os saques de muitos cheques nominais a própria Trimec Construções com valores relativamente altos, seqüenciados e na mesma data para suprimento de caixa, justifiquem a necessidade de efetuar certos pagamentos que não foram comprovados.*

*Em relação aos débitos realizados para a Trimec Equipamentos e outros empréstimos a contribuinte utilizou-se do argumento que eram "mutuo", já devidamente comprovados que não atendem as condições necessárias para serem caracterizados como "mutuo".*

A Contribuinte não se conformou com a exasperação da multa de ofício, e apresentou suas razões de defesa na Impugnação do lançamento. Em análise à Impugnação, a DRJ entendeu que a qualificação da multa se justifica, manifestando-se nos termos abaixo sintetizados:

- com relação à multa qualificada sobre o IRRF, entendeu a DRJ que ela é cabível, pois há indícios convergentes, harmônicos e concatenados a indicar que foi simulado um contrato de mútuo para ocultar as causas de pagamentos feitos pela impugnante;
- quanto à multa qualificada incidente sobre os outros tributos lançados, a DRJ entendeu:
  - ✓ que é equivocado o primeiro argumento da Autoridade Fiscal para sustentar que a conduta da Impugnante foi dolosa, pois não há uma prática reiterada a demonstrar que fosse um *modus operandi* adrede concebido para burlar o Fisco;
  - ✓ mas, quanto ao segundo argumento, que não há reparos a serem feitos à autuação, pois há prova direta da omissão de receitas consubstanciada no confronto entre os valores declarados ao Fisco Federal e aqueles escriturados no Livro de Registro de Prestação de Serviços – LRPS.

Contra a decisão de primeira instância, a Recorrente alegou, quanto a esta matéria específica, que “dentre as condutas elencadas pelo autuante, nenhuma delas é apta a impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fazendária”, e passou a analisar cada uma delas, nos seguintes termos:

***Participação na organização criminosa desvendada pela Operação Ararath, possibilidade de recursos estarem relacionados com matéria midiática e suposta "dissimulação" dos contratos de mútuo***

*Tal afirmação (participação em organização criminosa), é completamente descabida em um auto de infração lavrado pela Receita Federal, e mais descabida ainda para o efeito de justificar a aplicação de multa em seu percentual agravado. Pior ainda é invocar um juízo de "probabilidade" ("poderiam estar relacionados") para qualificar a multa de ofício.*

*Explica-se e comprova-se.*

*Não foi juntada aos autos nenhuma documentação **que comprove** (sentença transitada em julgado), para além de qualquer dúvida, que o contribuinte efetivamente teve alguma participação nos fatos investigados pela Operação Ararath. Um mero inquérito policial obviamente não configura prova suficiente que respalde tão grave acusação. Menos ainda, matérias midiáticas.*

[...]

*Assim, não pode prevalecer, sob nenhum aspecto, a acusação (sem provas) de envolvimento na operação Ararath para o efeito de agravar a situação tributária do contribuinte, por sua absoluta improcedência/inexistência.*

*Quanto aos contratos de mútuo em questão não houve dissimulação alguma, e nem é comprovada tal ocorrência. O único que houve foi a apresentação pelo contribuinte de documentos que espelham a realidade de suas operações (operações corriqueiras entabuladas com a Trimec Equipamentos Ltda), os quais — injustificadamente — não foram acatados pela fiscalização.*

[...]

#### ***Entrega de declarações com valores incompatíveis com a real movimentação bancária***

*Uma vez que não restou legalmente caracterizada (falta da intimação prevista no art. 42 da Lei 9.430/96) a presunção de receita oriunda de depósitos bancários de origem não comprovada, de igual sorte padece o presente item, não se prestando para fundamentar a qualificação da multa de ofício.*

#### ***Escrituração sem comprovação dos lançamentos, Saques e depósitos de quantias elevadas em dinheiro e não recolhimento de tributos***

*As últimas das falácias não resistem à análise mais superficial, uma vez que inexistente a previsão legal para qualificação da multa de ofício pelos fatos acima referidos. Inclusive é de se destacar que tais fatos, a olhos vistos, não são aptos a impedirem o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fazendária.*

*Portanto, os inconsistentes argumentos empregados pelo autuante não podem servir para valoração de circunstâncias atinentes à qualificação da multa de ofício.*

*Já a Autoridade Julgadora manteve a multa qualificada para o IRRF escorada apenas na presumida simulação dos contratos de mútuo (não foi produzida nenhuma prova idônea dessa alegada "simulação").*

*Quanto à multa qualificada para os demais tributos, a autoridade julgadora a quo concorda com os argumentos do contribuinte (sobre inexistência de prática reiterada), mas mantém a qualificação ao argumento de que "há prova direta da omissão de receitas consubstanciada no confronto entre os valores declarados ao Fisco Federal e aqueles escriturados no **Livro de Registro de Prestação de Serviços — LRPS**".*

*Em primeiro lugar, registre-se que aos autos não foi colacionada nenhuma PROVA substancial de que os contratos de mútuo apresentados seriam simulados (simulação não se presume). Por outro lado, a descrição da própria infração não pode ser causa para exasperação da multa de ofício. Inexistente previsão legal de qualificação de multa de ofício por conta da existência de prova direta da infração.*

*Decisões do CARF se amoldam como uma luva ao caso presente, demonstrando ser completamente descabida a exigência da multa qualificada (grifos nossos):*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DESCABIMENTO. Não procede a imputação da multa qualificada quando as razões para a exasperação representam exclusivamente a descrição da irregularidade tributária. CARF/ 1º. Seção de Julgamento/ 4ª Câmara/ 1ª. Turma Ordinária/ ACÓRDÃO n.º. 1401-002.612. Sessão de 21/06/2017.

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoco do dolo, não sendo autorizado ao Fisco impô-la quando a verificação do ilícito emerge de dados e elementos apurados dentro da contabilidade do sujeito passivo apresentada de forma espontânea e sem nenhum embaraço. Multa de ofício que se reduz de 150% para 75%. ACÓRDÃO n.º. 1402-002.298 — 4ª. Câmara/2ª. Turma Ordinária. Sessão de 13/09/2016.

*Também a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e a 2ª. Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do CARF, analisaram casos idênticos, e concluíram no sentido de que a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.*

[...]

*Sobre o assunto é pertinente trazer à colação as Súmulas n.º. 14 e 15 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:*

Súmula CARF n.º. 14 - A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF n.º. 25 — A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502/64.

[...]

*Especificamente sobre 'PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO SEM CAUSA OU NÃO IDENTIFICADO' é a seguinte Jurisprudência Administrativa:*

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO — Nos pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, o imposto de renda na fonte, quando não recolhido, deve ser exigido com a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e reajuste da base de cálculo. **O que se está punindo é o não recolhimento do imposto de renda da fonte e não a omissão do beneficiário ou da causa.** 1º. CC/7ª Câmara/ACÓRDÃO 107-09.465 em 14.08.2008. Publicado no DOU em: 02.03.2009.

PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA — MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA — EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE — JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO MULTA — Somente é cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II da Lei no. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. **A não comprovação da operação ou da causa do pagamento efetuado, sem a utilização de documentos inidôneos, caracteriza falta simples de pagamentos sem causa, porém não caracteriza intuito de fraude,** nos termos da legislação tributária. 1º. CC/4ª . Câmara/ACÓRDÃO 104-22.523 em 14.06.2007. Publicado no DOU em: 31.10.2008.

PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA — MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA — EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE — JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA — Somente é cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei no. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A não comprovação da operação ou da causa do pagamento efetuado, sem a utilização de documentos inidôneos,

caracteriza falta simples de pagamentos sem causa, porém não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos da legislação tributária. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES/ Quarta Câmara/ Acórdão n.º. 104-22.523. Sessão de 14/06/2007.

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. Nos pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, o imposto na fonte, quando não recolhido, deve ser exigido com a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e reajuste da base de cálculo. O que se está punindo é o não recolhimento do imposto de renda e não a omissão do beneficiário ou da causa. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES/ Sétima Câmara/ Acórdão n.º. 107-09.465. Sessão de 14/08/2008.

*Como visto, o assunto encontra-se pacificado na Jurisprudência do CARF. Requer, portanto que, na remota hipótese de manutenção do lançamento, a multa seja reduzida para o percentual de 75% (setenta e cinco por cento) uma vez que a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.*

*Por todas as razões aqui explicitadas, deve ser afastada a acusação de sonegação, bem assim a qualificação da multa no percentual de 150%.*

Em suas contrarrazões, depois de apresentar uma breve síntese dos fundamentos utilizados pela fiscalização para qualificar a multa de ofício, e pela DRJ para mantê-la, a PFN destacou o seguinte aspecto:

*A bem da verdade, os elementos probatórios produzidos no âmbito da “Operação Ararath” – trazidos aos autos – foram importantes para o lançamento fiscal, com toda certeza. Entretanto, apesar de suficientes para iniciar a investigação fiscal e comprovar as infrações tributárias, tais provas foram corroboradas pelas demais diligências implementadas pela autoridade fiscal.*

Devidamente expostos os contornos da discussão envolvendo a qualificação da multa de ofício, passo à apreciação das razões da defesa.

A primeira observação a ser feita refere-se ao fato de que a Autoridade Fiscal duplicou a multa de ofício que acompanha os tributos relativos a todas as infrações constatadas no presente caso.

Essa observação é importante porque a Recorrente inicia sua defesa afirmando que “dentre as condutas elencadas pelo autuante, nenhuma delas é apta a impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fazendária”.

Então, mesmo antes de iniciar o exame da suficiência dos fundamentos utilizados pela Autoridade Fiscal, entendo que já se pode concluir que a Recorrente tem razão em não se conformar com a exasperação da penalidade no que se refere aos tributos que foram lançados porque não haviam sido recolhidos e nem declarados em DCTF. Faço essa afirmação com base no simples fato de que tais tributos encontravam-se informados na DIPJ, conforme a própria Autoridade Fiscal reconheceu:

*A contribuinte contabilizou e declarou na DIPJ 2012, ano calendário 2011 (fls. 780 a 820), os tributos referente as suas obrigações tributárias. No entanto, não declarou em DCTF (fls. 704 a 707) e não recolheu devidamente os tributos escriturados.*

*Efetuamos o presente lançamento de ofício, para constituir os créditos tributários referente aos valores de insuficiência de recolhimento referentes ao IRPJ, com os consequentes reflexos (CSLL, PIS e COFINS), conforme Autos de Infração, que são parte integrante deste Termo de Verificação Fiscal - TVF. Vale registrar que os valores recolhidos e retidos (fls. 1118 a 1156) foram identificados e aproveitados na autuação.*

Ora, como esses tributos foram declarados em DIPJ, não se pode sustentar que a Recorrente agiu dolosamente no sentido de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência de seus fatos geradores. Muito ao contrário. Quanto a esses tributos, a Recorrente deu ao Fisco a notícia da ocorrência dos seus fatos geradores.

Portanto, **entendo que deve ser reduzida ao patamar ordinário de 75% a multa de ofício** que acompanha os tributos lançados, no presente caso, em razão de não terem sido recolhidos e nem declarados em DCTF, mas que haviam sido informados em DIPJ. Trata-se da parcela de R\$ 515.585,20 do IRPJ exigido por meio do Auto de Infração de fls. 1197 a 1206, e das contribuições (CSLL, PIS/Pasep e Cofins) exigidas por meio dos Autos de Infração de fls. 1234 a 1261.

Da mesma forma, o simples fato de a Recorrente não dispor de documentos que dessem suporte ao registro de custos e despesas (água e esgoto, energia elétrica, materiais básicos para construções, etc. – fls. 1082/1085 e 1157/1158) não pode ser compreendido como conduta dolosa praticada com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, de sua natureza ou circunstâncias materiais. Por essa razão, **entendo que também deve ser reduzida ao patamar ordinário de 75% a multa de ofício** que acompanha o IRPJ e a CSLL apurados a partir da matéria tributável de R\$ 805.670,02, referente a custos não comprovados.

Resta, agora, analisar a as razões contrárias à qualificação da multa de ofício no caso do IRPJ e das contribuições reflexas, lançados em razão da omissão de receitas, bem como da multa que acompanha o IRRF sobre pagamentos sem causa comprovada.

Quanto à infração de omissão de receitas, é importante lembrar que se trata de valores referentes a notas fiscais de prestação de serviços que não foram computadas na receita bruta da Recorrente. Portanto, não se trata de presunção de omissão de receitas. Trata-se, sim, de prova direta da omissão.

Faço essa observação para esclarecer que as alegações da Recorrente relacionadas a presunção de omissão de receitas – como as referências ao art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e à Súmula CARF nº 25 – são absolutamente ineficazes para combater o mérito da exasperação da multa de ofício no presente processo.

No caso, a Autoridade Fiscal fundamentou a exasperação da multa quanto à omissão de receitas dando destaque ao fato de que a Recorrente deixou de contabilizar o montante de R\$ 11.270.189,34, referente a 84 das 173 notas fiscais emitidas no ano de 2011. Ou seja, praticamente metade das notas fiscais emitidas naquele ano foram mantidas à margem da escrituração contábil da Recorrente. Diante desse cenário, a Autoridade Fiscal concluiu que não se trata de mero erro, mas sim, de uma conduta reiterada que denota o intuito doloso de ocultar do Fisco federal a existência dessa matéria tributável.

A caracterização de conduta reiterada foi questionada pela Recorrente, e até mesmo pelo órgão julgador de primeira instância, que entendeu que a reiteração não se configura no caso de a constatação se referir a apenas um ano-calendário. No entanto, acredito que tenha escapado ao julgador da DRJ que o procedimento fiscal em tela abrangeu os anos de 2011 a 2014, e a circunstância de este processo somente abranger o ano de 2011 se deve à possível aproximação do termo final do prazo decadencial.

Em análise ao lançamento fiscal referente aos demais períodos (abrigado pelo processo nº 10183-727.653/2017-49), constata-se que a omissão no registro da totalidade das notas fiscais emitidas era, sim, uma prática corriqueira da Recorrente.

Neste ponto, antes que alguém pense que este Relator está trazendo à discussão elementos estranhos a este processo, é importante destacar, mais uma vez, que se trata do mesmo procedimento fiscal, e várias das intimações aqui acostadas se referem ao período todo, de 2011 a 2014, a exemplo do Termo de Intimação Fiscal n.º 4/2016, acostados às fls. 744 a 752. Portanto, pode-se concluir que a Autoridade Fiscal constatou, sim, a reiteração na conduta.

Pois bem, uma vez presentes o reiteramento da conduta e a significância dos montantes omitidos, entendo que a exasperação da multa se justifica. Concordo com a Autoridade Fiscal que, quanto à infração em tela, não estamos diante de uma simples omissão de receita, fruto de desorganização, de mero erro ou de divergência de interpretação relativamente à aplicação da legislação tributária.

Muito ao contrário. No caso dessa infração, entendo que estamos diante de situação claramente dolosa que autoriza a exasperação da penalidade sem que isso represente uma afronta à Súmula CARF n.º 14 que, não por acaso, contém em seu enunciado a expressão “por si só”. Ou seja, a própria Súmula deixa claro que, quando não se tratar de uma simples omissão de receita, a qualificação da multa de ofício não encontra óbice.

A prática corriqueira de omitir o registro contábil de notas fiscais representativas de valores expressivos de receitas efetivamente auferidas revela, sem o menor espaço para dúvidas, a conduta deliberada tendente a impedir ou retardar o conhecimento das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal, por parte da autoridade fazendária, exatamente como preconiza o art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Quanto à subsunção dos fatos à hipótese legal do art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964, não se pode olvidar que a caracterização do dolo – a intenção livre e consciente – pode ser efetuada por várias vias distintas, sendo que uma das mais consistentes e seguras é aquela vinculada à caracterização do reiteramento da conduta ao longo do tempo e da significância dos valores subtraídos à tributação. Sim, pois enquanto o reiteramento afasta a hipótese de se tratar de erro involuntário ou conduta não-intencional, a significância dos valores subtraídos à tributação fornece o objetivo, o motivo para o ato intencionalmente infracional. Reiteramento e significância, portanto, se complementam na conformação de um quadro no qual as possibilidades de a conduta infracional não ter sido intencional se reduzem a zero.

Portanto, no presente caso, considerando a evidenciação da conduta dolosa prevista no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964, **justificada está a qualificação da multa de ofício**, conforme previsão do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, no caso da omissão de receitas.

Por fim, quanto à qualificação da multa de ofício que acompanha o IRRF sobre pagamentos sem causa comprovada, a Recorrente se insurge contra as referências encontradas na fundamentação elaborada pela Autoridade Fiscal acerca de sua participação em fatos investigados pela Polícia Federal. Nesse sentido, afirma que:

*Não foi juntada aos autos nenhuma documentação **que comprove** (sentença transitada em julgado), para além de qualquer dúvida, que o contribuinte efetivamente teve alguma participação nos fatos investigados pela Operação Ararath. Um mero inquérito policial obviamente não configura prova suficiente que respalde tão grave acusação. Menos ainda, matérias midiáticas.*

[...]

*Assim, não pode prevalecer, sob nenhum aspecto, a acusação (sem provas) de envolvimento na operação Ararath para o efeito de agravar a situação tributária do contribuinte, por sua absoluta improcedência/inexistência.*

Todavia, ao contrário do que sugere a Recorrente, a exasperação da multa de ofício no presente caso não resulta de uma acusação de envolvimento em fatos investigados pela autoridade policial. Não se trata, portanto, de uma repercussão automática, pura e simplesmente.

Em verdade, conforme assinalou a PFN em suas contrarrazões, a exasperação da multa de ofício aqui debatida resulta de um trabalho de fiscalização tributária em que se constatou que a Recorrente não logrou comprovar a causa de pagamentos efetuados por meio de cheques (muitos deles com numeração sequencial, de igual valor e sacados no mesmo dia “na boca do caixa”), evidenciando a clara intenção de manter ocultas as verdadeiras causas que ensejaram a realização dos mesmos. Em outras palavras, depois de ter sido iniciado com a notícia dos fatos investigados no âmbito da Operação Ararath, um verdadeiro trabalho de fiscalização tributária foi realizado, e a fundamentação para exasperação da multa de ofício não se sustentou exclusivamente naquela notícia.

Por fim, em referência às ementas de julgados do CARF, colacionadas pela Recorrente, em que restou consignado que “nos pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, o imposto na fonte, quando não recolhido, deve ser exigido com a multa de ofício de 75%”, destaco que normalmente me alinho a esse entendimento de que a consequência para a circunstância de não haver comprovação da causa dos pagamentos é a própria incidência do IRRF.

No entanto, devido às circunstâncias aqui presentes, acredito que não estamos diante de um caso de simples falta de comprovação da causa de pagamentos. Em verdade, entendo que há, no presente caso, uma prática habitual e sistemática de realização de pagamentos desprovidos de qualquer possibilidade de rastreabilidade, evidenciando clara intenção de manter ocultas suas causas, e também seus beneficiários.

Portanto, de se concluir que, por meio da adoção dessa conduta habitual, a Recorrente impediu a autoridade fazendária de tomar conhecimento de fatos de interesse tributário, na medida em que a real causa para aqueles pagamentos nunca foi revelada. Desse modo, entendo que tem razão a Autoridade Fiscal na exasperação da multa de ofício, também quanto ao IRRF.

### **Aditamento do Recurso Voluntário**

Em petição protocolada no dia 17/01/2019, a Recorrente apresentou um aditamento ao Recurso Voluntário (fls. 1703 a 1709), em que contesta a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins segundo as regras do regime cumulativo.

Considerando que os lançamentos referentes a essas contribuições não foram impugnados, não foi instalada a competência dos julgadores administrativos em relação a essa matéria, e sobre essa questão me aproveito das considerações que apresentei, neste mesmo Voto, quando da apreciação da preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Desse modo, não conheço as razões trazidas no aditamento ao Recurso Voluntário.

**CONCLUSÃO**

---

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida e, no mérito, dar **provimento parcial** ao Recurso Voluntário, relativamente aos seguintes pontos:

- (i) exonerar o montante de R\$ 2.526.461,54 do valor principal do IRRF lançado, referente às transferências bancárias identificadas;
- (ii) reduzir ao patamar ordinário de 75% a multa de ofício que acompanha os tributos lançados em razão de não terem sido recolhidos e nem declarados em DCTF, mas que haviam sido informados em DIPJ, tratando-se da parcela de R\$ 515.585,20 do IRPJ exigido por meio do Auto de Infração de fls. 1197 a 1206, e das contribuições (CSLL, PIS/Pasep e Cofins) exigidas por meio dos Autos de Infração de fls. 1234 a 1261; e
- (iii) reduzir ao patamar ordinário de 75% a multa de ofício que acompanha o IRPJ e a CSLL, apurados a partir da matéria tributável de R\$ 805.670,02, referente a custos não comprovados.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Murillo Lo Visco

## Voto Vencedor

Conselheira Paula Santos de Abreu – Redatora designada.

A matéria abrangida por este voto vencedor cinge-se, unicamente, à qualificação da multa de ofício aplicada sobre o crédito tributário relativo ao IRRF cobrado sobre pagamentos sem causa comprovada e omissão de receitas e lançada nos termos do art. 44, inciso I e §1º da Lei 9.430/96 com redação dada pelo artigo 14 da Lei 11.488/07.

Quanto à qualificação da multa no casos dos pagamentos sem causa, o d. relator entendeu que a exasperação da multa era cabível, não obstante a jurisprudência deste Conselho e seu próprio posicionamento sobre a matéria de que “a consequência para a circunstância de não haver comprovação da causa dos pagamentos é a própria incidência do IRRF”.

Acatando os argumentos da PGFN, alega que devido às circunstâncias do caso, a qualificação da multa de ofício seria devida em razão de ter sido evidenciada a intenção dolosa da Recorrente em ocultar as verdadeiras causas que ensejaram a realização dos pagamentos analisados, bem como seus beneficiários.

No entanto, a Recorrente aduz que os pagamentos se referiam à quitação de mútuos, inclusive apontando que parte desse retorno de numerário havia sido escriturado em sua contabilidade, fato esse reconhecido pela própria fiscalização no Termo de Verificação Fiscal e Responsabilidade Tributária Solidária, acostado aos autos.

A fiscalização, por sua vez, explica que para que a alegação de que tais pagamentos seriam referentes à contratos de mútuo pudesse ser aceita, seria necessário que a Recorrente tivesse apresentado outras condições que atestassem a efetividade dos contratos celebrados, como: contrato escrito com definição do valor mutuado e da data da sua disponibilidade, previsão de cobrança de juros e de prazo de vencimento do mútuo e **prova do pagamento dos juros** e da quitação do valor do empréstimo, pelo mutuário. Ou seja, a Recorrente deveria ter apresentado “instrumento contratual específico”, de acordo com Termo de Verificação Fiscal.

Ora, embora a fiscalização tenha entendido que os documentos apresentados pela Recorrente não foram suficientes para afastar o lançamento do tributo e a multa em questão, não logrou êxito em comprovar que a Recorrente tenha incorrido nas hipóteses previstas nos arts. 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei no 4.502/64 de modo a justificar a qualificação da multa de ofício.

Percebe-se claramente, por meio da leitura de trecho do TVF, que o Fisco vinculou o dolo à descrição da irregularidade tributária que justificaria a incidência do IRRF prevista no art. 61, da Lei nº 8.981/95, *in verbis*:

Dessa forma, não tendo sido comprovada a efetiva realização das operações de mútuo e empréstimos alegadas pela contribuinte, visando justificar os

lançamentos contábeis detalhados na escrituração contábil, considera-se que a TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA realizou pagamento a terceiros, não comprovando a causa, mesmo que indicando quem seriam os beneficiários desse desembolso de recursos.

De acordo com o artigo 923 do RIR 1999, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor da contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Isso significa que a escrituração, por si só, desacompanhada de documentos hábeis e idôneos para comprovar os fatos nela registrados não constitui prova em favor da contribuinte.

Assim, não constitui prova em favor da autuada o fato de na sua escrituração constar que os pagamentos decorrem de mútuos efetuados por ela em favor de outra empresa pertencente ao mesmo grupo empresarial que ela, quando esses registros contábeis não estiverem acompanhados de documentos que comprovem a operação. O mesmo se diga dos registros contábeis relativos aos supostos recebimentos do valor pretensamente emprestado. Sem que haja documentação que comprove a efetiva movimentação dos recursos e a sua causa, a escrituração isoladamente nada comprova.

(...)

**A contribuinte realizou pagamentos, conforme demonstrado em seus extratos bancários e mesmo que contabilizados; entretanto não comprovou/justificou as operações, ou seja, não comprovou a causa, embora em alguns débitos tenham sido identificados os beneficiários, conforme planilha "PAGAMENTO SEM CAUSA - DÉBITOS NÃO COMPROVADOS" (fls. 1159 a 1176), e adicionando a planilha "PAGAMENTO SEM CAUSA - MUTUO" (fls. 1177 a 1182) formamos a planilha "PAGAMENTOS SEM CAUSA - DÉBITOS NÃO COMPROVADOS - MUTUOS" (fls. 1183 a 1194) que compõe os fatos geradores do IRRF.**

Pelas razões acima dispostas, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício incidente sobre o lançamento de IRRF no caso de pagamentos sem causa, ao patamar de 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu