



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.743735/2019-91
ACÓRDÃO	1001-004.081 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BENTES & BENTES ADVOGADOS ASSOCIADOS SOCIEDADE SIMPLES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

NULIDADE.

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

DECADÊNCIA.

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

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

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

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna. Vencida a Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz que dava provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

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

RELATÓRIO

Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$322.883,05 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada referente ao ano-calendário de 2014, e-fls. 02-09:

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

Valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre pagamento contabilizado sem identificação da causa e sem comprovação da origem, conforme pormenorizadamente descrito no Termo de Verificação em anexo. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 12/09/2014 e 12/09/2014:

Art.61 da Lei 8.981/95 Art. 674 do RIR/99.

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

Representação Fiscal para fins Penais – Processo nº 15504.725776/2019-51

A Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) está formalizada no processo nº 15504.725776/2019-51.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-100.269, de 06.04.2020, e-fls. 163-175:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. INCOMPETÊNCIA. AUTORIDADE TRIBUTÁRIA. JURISDIÇÃO DIVERSA. INOCORRÊNCIA.

É válido o lançamento formalizado por auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil vinculado a uma delegacia da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO SEM CAUSA.

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 Vinculante nº 114 CARF)

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, nos termos do voto do relator, parte integrante desta decisão, em julgar IMPROCEDENTE a Impugnação para NÃO ACATAR os pedidos de nulidade e da arguição de decadência e para MANTER o crédito tributário e a multa de ofício qualificada em 150%.

Recurso Voluntário

Notificada em 10.07.2020 (sexta-feira), e-fls. 180, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 10.08.2020, e-fls. 183-219, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

III. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO – INCOMPETÊNCIA DA DEMAC/BHE/MG – VIOLAÇÃO À IMPESSOALIDADE DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

A. Violação à legislação tributária atribuidora de competência fiscalizatória à DEMAC/BHE/MG

18. A Recorrente, pessoa jurídica sediada em Belém, foi fiscalizada por mais de 2 anos e teve contra si lavrado auto de infração pela DEMAC/BHE/MG.

19. Conforme se depreende dos arts. 3º e 142, parágrafo único, ambos do Código Tributário Nacional (“CTN”), a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória². Desta forma, à luz do art. 194 do CTN, a atividade de fiscalização deve observância estrita à legislação tributária aplicável, não podendo esta ser simplesmente desconsiderada ou desrespeitada por medidas de conveniência do momento³.

20. O art. 229, §2º, da Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012 (“Portaria MF nº 203/12”), que aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil vigente à época, previa ser atribuição da DEMAC/BHE/MG fiscalizar “contribuintes pessoas físicas de relevante interesse”. De acordo com o dispositivo [...].

21. De acordo com o caput do art. 229, acima transcrito, a competência das Delegacias Especiais da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes (“DEMAC”) aplica-se apenas a “contribuintes de relevante interesse, definidos de acordo com critérios aprovados por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil, e aos demais contribuintes pertencentes ao mesmo grupo econômico ou a eles relacionados”.

22. Não obstante a Recorrente tenha questionado por diversas vezes ao longo do procedimento administrativo a competência da DEMAC/BHE/MG para fiscalizá-la, a autoridade fazendária em momento algum foi capaz de indicar o ato expedido pelo Secretário da Receita Federal do Brasil que definisse critérios pelos quais fosse possível enquadrar a pessoa jurídica, ora Recorrente, na hipótese normativa conferidora de competência fiscalizatória à própria DEMAC/BHE/MG.

23. Além disso, conforme mencionado acima, a DEMAC/BHE/MG somente detém competência para “desenvolver as atividades de fiscalização dos contribuintes pessoas físicas de relevante interesse e aos demais contribuintes a eles relacionados”, não se tendo indicado qualquer critério objetivo para inserir a Recorrente, pessoa jurídica sediada em Belém/PA, em seu espectro de competência fiscalizatória.

24. Na ausência do necessário critério objetivo, desrespeita-se a legislação tributária que rege a atividade da administração tributária e serve como bússola da atividade fiscalizatória. Ademais, recai-se inevitavelmente no subjetivismo, propiciador de favoritismos ou perseguições, razão pela qual dele não se compadece a fiscalização tributária, atividade administrativa que, como tal, deve obediência aos princípios da administração pública, dentre os quais o da impessoalidade. Vale pontuar que o art. 1º, §1º, da Portaria RFB nº 6.478, de 29 de dezembro de 2017, é categórico em afirmar que as atividades fiscais devem ser realizadas “com observância dos princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade, da finalidade e da razoabilidade”.

25. Ante o exposto, não há qualquer interpretação juridicamente possível que comporte o enquadramento da Recorrente no espectro de competência fiscalizatória da DEMAC/BHE/MG, razão pela qual o auto de infração é nulo, haja vista a incompetência das autoridades fazendárias que o lavraram.

26. Ao contrário do que afirmaram as autoridades fazendárias (fls. 12 do processo administrativo), a questão aqui posta não se refere a “mera conveniência administrativa” a qual segundo ela “não gera para qualquer contribuinte um direito subjetivo de ser ou deixar de ser fiscalizado por parte de qualquer Auditor-Fiscal, mesmo que lotado na DEMAC/BHE”.

27. Incorreto, também, dizer que “a divisão de competências entre as repartições da Receita Federal é um assunto *interna corporis*, razão pela qual não pode ser invocada por nenhum contribuinte para se esquivar de ser fiscalizado” (fls. 13 do PAF).

28. Não pretende, a Recorrente, questionar ou obstar o poder/dever de fiscalizar, da Administração Tributária. Muito menos deseja, como erroneamente afirmou a autoridade lançadora, esquivar-se de ser fiscalizado. A Recorrente, a exemplo de qualquer contribuinte, está sujeita à fiscalização das autoridades fazendárias competentes para verificar o adequado cumprimento das obrigações tributárias.

29. Entretanto, tal submissão só pode se dar nos termos da legislação tributária, não sendo o contribuinte obrigado a aceitar imposições e/ou determinações, desprovidas de fundamento normativo. Isso porque a atuação da Fiscalização não pode desrespeitar as leis que a regem, nem violar os direitos e garantias do contribuinte, sobretudo aqueles relacionados à observância do devido processo legal, assegurado o contraditório e a ampla defesa.

30. O respeito aos direitos e garantias dos contribuintes, aliás, é a linha mestra que conduz o regramento da atividade fiscalizatória. Não por outro motivo a própria Constituição Federal (“CF/88”), em seu art. 145, §1º, prescreve que a administração tributária deve se dar nos termos da lei e com respeito aos direitos individuais dos contribuintes. [...]

31. O próprio Supremo Tribunal Federal (“STF”) é enfático ao apontar a necessidade de respeito ao devido processo legal como forma de evitar arbitrariedades, abusos e desmandos por parte da Administração Pública. [...]

33. Resta claro que a questão da competência para fiscalizar não envolve matéria discricionária passível de deliberação ao alvedrio da autoridade administrativa, mas sim campo no qual, na realidade, vige o império da estrita vinculação à LEGALIDADE, que não permite extrapolações como as cometidas pela Administração Tributária, em face da Recorrente.

34. Se é verdade que o contribuinte não pode “se esquivar de ser fiscalizado”, o que nem de longe foi almejado ou requerido pela Recorrente, não é menos verdadeiro que tampouco pode a Administração Tributária exercer suas atribuições sem observância às determinações legais que impõem clara

observância ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, na fiscalização do imposto de renda, o que não foi observado no caso presente. [...]

36. Em suma, o campo de atuação da Administração Tributária, ao contrário do que supõe a Fiscalização, não é discricionário (conveniência e oportunidade da Administração), e sim vinculado aos lindes da LEGALIDADE, que prevê a atribuição de cada órgão fiscalizatório.

37. A Recorrente, como foi dito, é pessoa jurídica, com domicílio tributário em Belém/PA, que foi submetida a comandos e exigências emanados da DEMAC/BHE/MG, sediada em Belo Horizonte/MG e encarregada da fiscalização de grandes contribuintes, pessoas físicas. Trata-se, portanto, de órgão incompetente para fiscalizar a Recorrente, o que torna o procedimento ilegal.

B. Violação ao domicílio tributário da Recorrente – Violação à ampla defesa

38. O ordenamento jurídico brasileiro consagrou a liberdade de escolha, pelo contribuinte, de seu domicílio tributário. É o que se depreende do disposto no art. 127 do CTN [...].

39. Justifica-se, essa liberdade de escolha do domicílio, pelo contribuinte, como um reconhecimento do ordenamento jurídico à importância da definição geográfica, no exercício de direitos e cumprimento de obrigações, pela pessoa, seja natural ou jurídica. [...]

40. É elementar a afirmação de que a distância física ameaça dificultar, ou por vezes impossibilitar, o exercício de direitos e o cumprimento de obrigações, pelo contribuinte, seja pessoa física ou jurídica.

Daí o racional para a legislação tributária brasileira ter adotado como referencial geográfico para determinação do domicílio tributário o local eleito pelo próprio contribuinte.

41. No caso presente, conforme exposto anteriormente, a Recorrente tem como domicílio tributário o local de sua sede, situada na cidade de Belém/PA. Trata-se do domicílio eleito pela Recorrente e que, aliás, figura como seu único estabelecimento. É o que consta de seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica ("CNPJ"), cuja cópia compõe este processo administrativo.

42. Vale mencionar que o art. 212 do RIR/99, vigente à época da emissão do termo de início de fiscalização, deixava claro que para fins: (i) de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ"), o domicílio do contribuinte que somente tem um estabelecimento é o lugar da situação deste; e (ii) de IRRF, o domicílio do contribuinte é lugar do estabelecimento que realizar o pagamento sujeito ao imposto em questão. [...]

43. O art. 202 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 ("Regulamento do Imposto de Renda – RIR/18"), vigente atualmente, manteve as determinações do diploma que revogou no que diz respeito ao regramento aplicável para determinação do domicílio tributário no caso concreto.

44. Não há dúvidas, portanto, que a Recorrente tem domicílio tributário em Belém/PA, pois além de ter assim deliberado, na forma da lei, conta com um único estabelecimento, situado na capital paraense, que foi o responsável pelo pagamento que ensejou a (equivocada) exigência de IRRF.

45. Assim, cumpre todas as suas obrigações, presta informações, apresenta requerimentos, dentre outros, perante a Delegacia da Receita Federal em Belém (“DRF/13LM”), repartição local da RF13, sob cuja jurisdição se encontra.

46. Vale mencionar que a RFB somente pode recusar o domicílio de eleição em circunstâncias excepcionais. Isso pode se dar exclusivamente quando do domicílio eleito manifestamente dificulte ou inviabilize a fiscalização.

47. No caso presente não existe causa jurídica para a RFB recusar o domicílio eleito pelo contribuinte, pois tal escolha não oferece qualquer dificuldade, muito menos inviabiliza, sua fiscalização, já que referido órgão conta com robusta estrutura para tal fim, no âmbito da jurisdição da DRF/BLM, além de poder, se necessário e assim desejar, deslocar auditores lotados em outras delegacias, para conduzir ou auxiliar as tarefas próprias da Administração Tributária. 19 48. Aliás, no caso, além do domicílio de eleição, tem-se domicílio *ex lege*, por força do tributo exigido (IRRF), que impõe sua delimitação no município de Belém/PA, com exclusão de qualquer outro (art. 212, II, do RIR/99 e art. 202, II, do RIR/18).

49. No que diz respeito à atribuição de competência para fiscalização do Imposto de Renda, o art. 904 do RIR/99, vigente à época da abertura da fiscalização – e cuja disposição legal que lhe fundamenta segue vigente – assim regulou a matéria [...].

50. O caput do artigo 904 do RIR/99 estabeleceu a regra geral, de que a fiscalização do imposto de renda tem que ser desenvolvida mediante ação fiscal direta, no domicílio do contribuinte. Com isso, claramente cria-se um direito subjetivo do contribuinte em ser fiscalizado por ação desenvolvida em seu domicílio tributário e um dever do Fisco em assim proceder.

51. Isso é reforçado, ainda que não fosse necessário fazê-lo, pelo que estipula o parágrafo 1º do mesmo artigo 904, o qual deixa claro que a ação direta se desenvolve “pelo comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo”.

52. A exegese correta reside em aplicar, conjunta e harmonicamente, o caput e os parágrafos do artigo 904 do RIR/99, de tal sorte que a fiscalização do imposto de renda tem que se desenvolver por ação direta, no domicílio dos contribuintes, porém qualquer Auditor-Fiscal, ainda que de jurisdição diversa, pode ser deslocado para executá-la.

53. É importante frisar que, embora a Administração Tributária, ao consolidar o RIR/18, tenha deixado de compilar, dentre “a legislação referente ao Imposto

sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza publicada até 31 de dezembro de 2016”, como era seu dever, os dispositivos legais que fundamentam o art. 904 do RIR/98, em particular o artigo 7º da Lei nº 2.354, de 29 de novembro 1954 (“Lei nº 2.354/54”), é fora de dúvida que tal dispositivo legal, garantidor do direito do contribuinte ser fiscalizado em seu domicílio tributário, se acha vigente e eficaz, pois não foi revogado. Obviamente, somente outra lei poderia revogar tal dispositivo, e isso não aconteceu.

54. Como se vê, o art. 7º da Lei nº 2.354/54 vem sendo flagrantemente desrespeitado pela Administração Tributária, que ao proceder à fiscalização, de IRPF, do impugnante: [...].

a) não procedeu a “ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes”, e sim a ação fiscal remota, desenvolvida a cerca de 2.800 km de distância do domicílio da Recorrente; e b) não promoveu o “comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto”, limitando-se a exigir o envio de diversos documentos, pelo correio, ou por entrega pessoal, na sede da repartição em Belo Horizonte (DEMAC/BHE), mediante prévio agendamento.

55. Registre-se que a lei tributária não prevê nenhuma outra forma de fiscalizar o IRPJ, que não aquela acima exposta, a qual foi frontalmente contrariada pela conduta da Administração Tributária, que se revelou arbitrária e ilegal.

56. Conforme exposto, nada impede que a ação fiscal seja conduzida por Auditor-Fiscal, atuando “além dos limites jurisdicionais da repartição em que servir”, sendo, portanto, válida quando formalizada “por Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo”. Mas, nesse caso, considerando o disposto no artigo 7º da Lei nº 2.354/54, bem assim a garantia do domicílio tributário de eleição, é o agente público que tem que se deslocar até a jurisdição do sujeito passivo, e não o contrário, como pretende o AFRFB neste feito.

57. Agrava o cenário de irregularidades a constatação de que foi designada uma Delegacia de Grandes Contribuintes Pessoas Físicas, como exposto no item anterior, para conduzir a fiscalização do impugnante, que é pessoa jurídica. Quer dizer, mesmo que se admitisse, para fins exclusivamente de argumentação neste feito, examinar a competência da DEMAC/BHE/MG para fiscalizar contribuintes domiciliados em outros Estados, a conclusão seria, ainda assim, pela ILEGALIDADE da ação fiscal deflagrada contra a Recorrente.

58. Primeiro, e de forma insuperável, por ser a impugnante pessoa jurídica, e aquela delegacia é especializada na fiscalização de pessoas físicas de relevante interesse e dos demais contribuintes a eles relacionados. Ainda que se admitisse o absurdo de considerar a Recorrente como uma pessoa física para fins de forçar um enquadramento na competência da DEMAC/BHE/MG, é de se ter em mente que a definição de pessoas físicas sujeitas ao acompanhamento diferenciado deve

se enquadrar em uma das hipóteses do art. 8º da Portaria RFB 641, de 11 de maio de 2015, sendo que a Recorrente não se enquadra em nenhuma delas. [...]

59. É Sintomático da falta de fundamento legal para a ação fiscal o completo silêncio da Fiscalização quanto ao enquadramento da Recorrente na sua esfera de competência, a qual, como se viu, é limitada a pessoas físicas de relevante interesse, e contribuintes a elas relacionados, hipóteses nas quais de modo algum sei inclui a Recorrente, tanto que nada foi neste sentido demonstrado pelas autoridades lançadoras.

60. Assim, considerando que a Recorrente não se enquadra na hipótese específica de competência da DEMAC/BHE/MG, conforme exposto no item anterior, e que o lançamento de ofício ora combatido se refere ao IRRF, é inegável que a Recorrente tem em Belém/PA o seu domicílio tributário e, portanto, deveria se submeter à fiscalização da DRF/BLM.

61. Forçá-la a submeter-se a uma fiscalização, de IRPJ/IRRF, conduzida e concretizada por autoridades incompetentes, situadas a milhares de quilômetros de distância, inclusive para efeito de apresentação de documentos, equivale a aniquilar seu direito, legalmente assegurado, de eleição do próprio domicílio tributário.

62. Com tal medida, além de se violar as regras de competência legalmente previstas, o “direito ao domicílio de eleição” do contribuinte ficaria reduzido a receber, pelo correio, no endereço indicado, os comandos, solicitações e exigências (ilegais) da Fiscalização (incompetente), tendo que se desdobrar, e inclusive despender recursos próprios, para atendê-las. Salvo se empreendesse viagem por via aérea, até a repartição que centraliza o procedimento fiscal, em Belo Horizonte/MG, jamais teria a chance de contato pessoal e direto com os auditores, cujo papel também é o de orientar e auxiliar os contribuintes, conforme previsão expressa da legislação do Imposto de Renda.

63. Aceitar tal situação, significa comprometer, irremediavelmente, seu direito ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, garantias individuais asseguradas pelo ordenamento jurídico brasileiro. Não se trata simplesmente, de defender o direito de ser fiscalizado apenas em seu domicílio tributário, mas sobretudo de zelar para que a fiscalização seja conduzida pela autoridade competente para tanto, haja vista a natureza vinculada e obrigatória dessa atividade, afastando-se o risco de subjetivismo ensejador de favoritismos ou perseguições.

64. Vale pontuar, ainda, que o cenário descrito viola o princípio da gratuidade, que deve orientar todo e qualquer processo administrativo⁵. No caso, o ônus imposto à Recorrente de enviar sucessivas correspondências por via postal, meramente para responder às intimações recebidas, contraria o princípio em questão, estipulado no artigo 2º, parágrafo único, inciso XI, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, o que resulta, mais uma vez, em cerceamento do direito de

defesa, desrespeito à isonomia e, portanto, violação aos direitos e garantias dos contribuintes.

65. Finalmente, cabe registrar, ante a determinação para encaminhar-se a manifestação e documentos por via postal, que não está em questão a quantia dispendida e/ou o esforço físico necessário para se deslocar aos correios, mas sim o zelo pelos princípios que regem a atividade administrativa (legalidade, impessoalidade) e o processo administrativo (gratuidade, ampla defesa, contraditório), todos eles infelizmente fulminados pela irregular atuação da Fiscalização, no caso presente.

IV. DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

66. Conforme consignado anteriormente, o auto de infração versa sobre lançamento de ofício de IRRF, relativo a um suposto “pagamento sem causa ou beneficiário não identificado” feito pela Recorrente em 12 de setembro de 2014.

67. Como se depreende do auto de infração, o lançamento de ofício foi realizado apenas no dia 24 de outubro de 2019, tendo a Recorrente sido notificada no dia 30 de outubro de 2019. Ou seja, há um lapso temporal maior que 5 (anos) entre a ocorrência do fato gerador (pagamento) e a constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício.

68. Como o IRRF configura tributo sujeito ao lançamento por homologação, a ele se aplica o disposto no art. 150, § 4º, do CTN [...].

69. Assim, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Uma vez que as autoridades fazendárias não lograram comprovar a presença de dolo, fraude ou simulação, deve ser reconhecida a decadência e, conseqüentemente, a extinção do crédito tributário, nos termos dispostos no art. 156, V, do CTN. [...]

71. Importante frisar que o fato gerador em questão (suposto pagamento sem causa) ocasionou recolhimento de imposto de renda, pelo prestador do serviço, através do SIMPLES NACIONAL, conforme comprovante constante do processo administrativo. Não obstante, esse recolhimento foi considerado, pela Fiscalização, como insuficiente para extinção do crédito tributário, sob a alegação de que teria havido suposto pagamento sem causa, o que ensejaria incidência de IRRF.

19 72. Desse modo, caracterizou-se o pagamento parcial ou insuficiente, atraindo a aplicação da regra de decadência do supramencionado art. 150, §4º, do CTN. Com isso, reforça-se a assertiva de que nº caso concreto operou-se a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário.

V. LANÇAMENTO DE IRRF COM FUNDAMENTO NO ART. 61 DA LEI Nº 8.981/95 – FALTA DE COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

73. Como exposto anteriormente, o auto de infração exige IRRF relativo a pagamento, feito pela Recorrente em 12 de setembro de 2019, que seria, segundo a Fiscalização, um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Com base nessa conclusão equivocada, a autoridade fazendária aplicou o art. 61 da Lei nº 8.981/95 como fundamento legal para a exigência [...].

75. Como se sabe, o lançamento de ofício, conforme estipula o art. 142 do CTN, constitui ato administrativo vinculado, sendo ônus da Fazenda Pública a comprovação da situação que reputar ocorrida, sem o que não é possível subsumir-se determinado fato à hipótese legal aplicada.

76 Em atenção ao comando legal do CTN, os arts. 967 e 968 do RIR/18 (correspondentes aos arts. 923 e 924 do RIR/99) determinam que a escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova, a favor do contribuinte, dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados. [...]

77. Assim, considerando que o próprio TVF, reproduzido acima, reconheceu que “NÃO OBSTANTE OS ESFORÇOS DISPENSADOS PELA FISCALIZAÇÃO, ALGUMAS QUESTÕES FUNDAMENTAIS FICARAM SEM OS INDISPENSÁVEIS ESCLARECIMENTOS” não se pode admitir que o auto de infração prospere.

78. À luz da legislação tributária brasileira, cabe à Fiscalização apresentar provas cabais do que foi por ela alegado, no caso, a inexistência, de fato, da aquisição de brindes de final de ano, pela Recorrente, junto à gráfica LIOHANNA S P D AVILA COMÉRCIO E SERVIÇOS DE IMPRESSÃO DIGITAL [...].

80. Não obstante, no caso concreto, reitera-se, a Fiscalização limitou-se a tecer conjecturas e apresentar especulações para as quais não foi capaz de produzir uma prova sequer, restando evidente a inexistência do indispensável alicerce probatório que permitisse aplicar a hipótese normativa do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

81. Compulsando-se o processo administrativo, constata-se a inexistência de comprovação do que foi alegado pela Fiscalização, existindo, em contrapartida, sobejas evidências da higidez da operação de aquisição dos brindes e da regularidade do correspondente pagamento pelo impugnante. Em outras palavras, sem apresentar qualquer prova que sustente suas alegações, a autoridade fazendária quer desacreditar informações prestadas e documentos fiscais produzidos por dois contribuintes que são pessoas jurídicas sólidas e atuantes no Estado do Pará.

82. Esse tipo de ilação feita pela Fiscalização é bastante comum nos casos em que o destinatário do pagamento não existe de fato, tem existência meramente fictícia, ou se mostra inativo ou incapaz de produzir os bens ou prestar os serviços contratados.

83. Muitas vezes, quando se vai procurar a suposta prestadora dos serviços ou fornecedora dos produtos, depara-se com endereço inexistente, ou prédio

abandonado. Em outras ocasiões, a empresa até existe e é encontrada, mas tem porte ou atividade francamente incompatíveis com as operações que geraram os pagamentos glosados. Entretanto, nada disso se aplica no presente processo.

84. A empresa LIOHANNA S P D AVILA COMÉRCIO E SERVIÇOS DE IMPRESSÃO DIGITAL não apenas existia, na época dos fatos narrados pela Fiscalização, como ainda existe até hoje, no mesmo endereço, da Avenida Visconde de Souza Franco, nº 776, Loja 10, Belém/PA, um dos endereços mais centrais e nobres da cidade. Tanto assim que foi regularmente intimada, naquele local, pela Fiscalização (Termo de Intimação Fiscal nº 59/2018 - folhas 68-69 do PAF) tendo apresentado resposta (folhas 71-85 do PAF).

85. Observe-se seu cartão de CNPJ, abaixo reproduzido que permite constatar que se trata de uma empresa ativa, com mais de dez anos de efetiva atividade, cujo objeto social se coaduna exatamente com o objeto do negócio efetuado entre ela e a Recorrente. [...]

86. Além disso, tem porte financeiro compatível com o recebimento do pagamento de R\$200.000,00 (duzentos mil reais) pelo fornecimento dos brindes em 2014, bastando ver o que consta dos documentos por ela apresentados à Fiscalização, às folhas 79 a 83. Neles, se constata que até setembro de 2014, faltando ainda três meses para apuração do faturamento anual total, a referida empresa já havia auferido receitas no valor de R\$1.332.631,23 (folha 82 do PAF) [...].

87. Ou seja, não se pode considerar nada anormal ou fora do usual o recebimento de R\$ 200.000,00(duzentos mil reais) pela empresa em questão, valor que não representava mais de 15% da receita auferida por ela, até aquele momento, no ano de 2014, percentual que certamente ainda se reduziu sobremaneira com o ingresso dos faturamentos mais acentuados que caracterizam os meses finais do exercício financeiro.

88. Tampouco pode causar estranheza o investimento feito pela Recorrente, nesses brindes, pois tratou-se de ano em que teve receitas suficientes para fazê-lo, como demonstrado em sua contabilidade acostada aos autos, que atesta um faturamento no exercício de 2014 na ordem de R\$3.068.533,79 (conforme balancete juntado pela própria Fiscalização).

89. É preciso considerar, também, que dadas as limitações ao marketing de escritórios de advocacia, constantes do Provimento nº 94/2000 e do Código de Ética (atualmente Resolução 02/2015 do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil), vários escritórios recorrem à distribuição de brindes de final de ano como forma de divulgar seu trabalho, sendo normal que aproveitem para fazê-lo em exercício no qual as receitas propiciaram as sobras necessárias para fazer frente a tal despesa.

Foi o que fez a Recorrente, nada havendo de irregular ou ilegal nisso.

90. Além do exposto, constam do processo documentos fiscais que atestam a efetividade da operação que ensejou o pagamento indevidamente questionado pela Fiscalização. À folha 78, tem-se cópia da nota fiscal, no valor de exatos R\$200.000,00 (duzentos mil reais) emitida pelo fornecedor, empresa beneficiária do pagamento, LIOHANNA S P D AVILA COMÉRCIO E SERVIÇOS DE IMPRESSÃO DIGITAL.

91. Já à folha 99, tem-se reprodução da contabilidade da Recorrente, que atesta inequivocamente a regularidade da despesa em referência, devidamente nela registrada [...].

92. Além disso, tem-se a seguir comprovação do pagamento feito ao fornecedor (gráfica), na data indicada (12 de setembro de 2014), para a aquisição de brindes de final de ano, mediante transferência bancária (TED) [...].

94. Ou seja, tratou-se de uma operação transparente, totalmente às claras, plenamente documentada, e com causa sobejamente justificada, sem qualquer indício de irregularidade que permitisse as ilações a que chegou à Fiscalização. Sendo assim, qualquer tentativa da Fiscalização de desacreditar a legitimidade do negócio jurídico deveria ser feita mediante a apresentação de provas robustas, o que não aconteceu no caso concreto.

95. Ante o exposto, não se caracteriza hipótese de aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/95 [...].

96. Além do exposto até o momento, é indispensável reforçar que os valores recebidos por LIOHANNA S P D AVILA COMÉRCIO E SERVIÇOS DE IMPRESSÃO DIGITAL foram todos oferecidos à tributação, como se pode depreender da NF-e, do DAS e do comprovante de pagamento [...].

97. Considerando que o IRRF não deve ser visto como meio de sancionar o contribuinte – haja vista que tributo não pode constituir sanção por ato ilícito (art. 3º do CTN) – mas sim como um instrumento que garanta que o tributo devido pelo suposto beneficiário não identificado será efetivamente recolhido, torna-se evidente que sua cobrança não pode prevalecer quando o imposto de renda já foi pago ou está sendo exigido dos beneficiários dos rendimentos.

98. A cobrança do referido IRRF nessas situações somente se sustentaria se o art. 61 da Lei nº 8.981/95 fosse entendido como verdadeira penalidade, o que não se pode admitir à luz do ordenamento jurídico brasileiro.

99. A respeito do tema, é importante mencionar a recente Resolução nº 1201-000.652, da 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF, proferida 22 de novembro de 2018, em que se determinou a conversão do processo em diligência para que se verificasse a existência de cobrança do imposto de renda na pessoa do beneficiário do pagamento. No caso em questão, determinou-se que enquanto não se apurasse se sociedades beneficiárias ofereceram regularmente à tributação os pagamentos recebidos, não haveria de se falar em IRRF.

19 100. De acordo com a decisão do CARF, esta comprovação configura ônus da Fiscalização. Dito isto, o tribunal administrativo converteu o julgamento em diligência para verificar se houve o efetivo pagamento dos tributos pelo beneficiário dos pagamentos, pois, caso houvesse, seria caso de dupla tributação. [...]

101. Enfim, ante o todo exposto, e considerando a (i) transparência da operação; (ii) a manutenção adequada da escrituração fiscal e contábil; (iii) a perfeita indicação do beneficiário do pagamento e da sua causa; e (iv) a comprovação feita por LIOHANNA S P D AVILA COMÉRCIO E SERVIÇOS DE IMPRESSÃO DIGITAL de que recolheu regularmente os tributos incidentes sobre a renda auferida em decorrência do pagamento feito pela Recorrente, é de se concluir pelo equívoco na cobrança de IRRF no caso concreto. Admitir-se o contrário seria: (i) considerar o art. 61 da Lei nº 8.981/95 como sanção por ato ilícito, algo vedado pelo art. 3º do CTN; ou (ii) permitir dupla tributação não condizente com o sistema tributário brasileiro.

VI. RELAÇÃO DESCABIDA E INVEROSSÍMEL DOS FATOS DESCRITOS COM A SUPOSTA DELAÇÃO DA JBS COSNANTE DE DOCUMENTOS TRAZIDOS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO PELA FISCALIZAÇÃO

102. Não se sabe ao certo com que intuito, a Fiscalização trouxe aos autos uma série de referências a uma suposta delação de executivos da JBS, que diz ter ocasionado a abertura da ação fiscal.

103. Ocorre que os fatos descritos no auto de infração não podem ter, sequer em tese, qualquer relação com aqueles falsamente descritos pelos supostos delatores, pois se verifica, à folha 32 dos autos [...].

104. Ora, no próprio auto de infração consta tratar-se de lançamento de ofício de IRRF, relativo a pagamento feito pela Recorrente, em 12.09.2014, bem antes portanto da data alegada pelos supostos delatores (01.10.2014) pelo que se mostra inteiramente descabido, inverossímil e impossível, que os R\$200.000,00 (duzentos mil reais) pagos à gráfica tivessem qualquer relação com o que consta da malsinada “colaboração” reproduzida às folhas 24 a 33 dos autos.

105. Mesmo porque o pagamento feito – legitimamente – pela JBS, à Recorrente, por serviços por esta prestados, somente se deu em 06.10.2014, quase um mês depois do pagamento descrito no auto de infração (extrato em anexo).

106. Mais esse elemento, irrefutável, atesta a precariedade e a imprecisão das ilações produzidas pela Fiscalização, neste processo.

VII. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – ALEGAÇÕES DE FRAUDE OU SONEGAÇÕES NÃO COMPROVADAS 107. O auto de infração (folha 8 do PAF) impôs multa de ofício no percentual de 150%, com fundamento no artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96. [...]

109. A Fiscalização deu como certo, por mera convicção pessoal, o que teria que provar, ou seja, a alegada inidoneidade da nota fiscal, e a suposta ausência de causa para o pagamento de R\$200.000,00(duzentos mil reais) à gráfica LIOHANNA S P D AVILA COMÉRCIO E SERVIÇOS DE IMPRESSÃO DIGITAL.

110. Além disso, não foi capaz de provar, tampouco, o que chamou de “evidente” intuito de “disfarçar a operação”.

111. Essa afirmação se mostra até absurda, quando se observa, conforme foi demonstrado acima, que a operação se processou à luz do dia: (i) com regular emissão de nota fiscal pelo fornecedor; (ii) com a contabilização da receita por ele, que recolheu os tributos correspondentes; (iii) com a contabilização da despesa pela Recorrente; (iv) com o pagamento feito por transferência bancária (TED) devidamente registrada; e (vi) relativamente a valor totalmente compatível com as disponibilidades da Recorrente, e com o porte empresarial do fornecedor (gráfica).

112. Viu-se também que tampouco se fazem presentes outros elementos de fato que pudessem autorizar a ilação de “fraude” ou “sonegação”, pois a fornecedora existe até hoje, com endereço certo em local nobre da cidade, com atividade constante em seu setor, compatível com a contratação informada, em todos os aspectos possíveis, inclusive no que tange à sua capacidade de fornecimento dos produtos adquiridos pelo impugnante.

113. Por fim, teria que ser comprovada a conduta dolosa do contribuinte (Recorrente), o que nem de longe logrou fazer a Fiscalização, que dedicou meros dois parágrafos ao frustrado intuito de justificar a agravada penalidade.

114. Em casos como o presente, é totalmente afastada a incidência da multa agravada [...].

115. Enfim, apenas a título argumentativo, caso se entenda pela manutenção do auto de infração, deve-se reduzir a multa qualificada de ofício em razão do exposto acima.

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

No que concerne ao pedido conclui que:

VIII. DO PEDIDO

116. Por todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, a Recorrente espera e requer que seja acolhido o presente recurso e cancelado o débito fiscal reclamado.

117. Caso assim não entendam os senhores conselheiros, o que agora menciona exclusivamente para efeitos de argumentação, requer seja reduzida ao patamar mínimo, a multa de ofício aplicada.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

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

Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

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

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

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

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

Na fase pré-processual não cabe razão à Recorrente alegar a nulidade do lançamento por não terem sido facultadas as oportunidades de exercer os direitos ao contraditório e à ampla defesa. O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação

ao sujeito passivo (Súmula CARF nº 46). As autoridades fiscais podem examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais (art. 195 do Código Tributário Nacional). Logo, não prosperam os argumentados da Recorrente de que o lançamento é nulo por não ter sido intimada a ter vista ao processo, que desconhecia a documentação analisada pelas autoridades fiscais e que não acessou os elementos de prova em fase pré-processual.

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

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

Súmula CARF nº 6

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 46

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

Súmula nº 162

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

O art. 5º e o art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 1996, estabelecem as atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil entre as quais: (a) “constituir, mediante lançamento, o crédito tributário”; e (b) “examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes”.

Tem-se que compete “às Delegacias Especiais da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – Demac”, “no âmbito de sua jurisdição e de forma concorrente em todo território nacional, em relação aos contribuintes de relevante interesse” “desenvolver as atividades de acompanhamento e monitoramento de planejamento tributário e de fiscalização” (artigo 229 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil aprovado pela Portaria ME nº 284/2020 de 27 de julho de 2020).

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 10-19, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de

29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

4. Decorridos todos os prazos concedidos, o contribuinte não apresentou quaisquer dos documentos e esclarecimentos solicitados. Como o prosseguimento do procedimento fiscal passou a depender da coleta de informações via Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF (art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001), os Auditores- Fiscais solicitaram ao órgão administrativo responsável, isto é, a Coordenação-Geral de Fiscalização - COFIS, a emissão do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização – TDPF-F. Com base no TDPF-F expedido, nº 08.1.65.00-2017-00925-8, lavrou-se o Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF).

5. Em atendimento ao TIPF, o contribuinte apresentou correspondência reiterando a incompetência da DEMAC para conduzir a ação fiscal. Alegou, ainda, sigilo profissional para deixar de apresentar o requerido.

6. Cabe, nesse ponto, refutar as alegações do contribuinte. Quanto à falta de competência da DEMAC/BHE para conduzir a ação fiscal, abaixo reproduzimos os dispositivos legais que tratam da matéria:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

"Art. 145. [...].

Lei nº 10.593/2000:

""Art. 5º Fica criada a Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil, composta pelos cargos de nível superior de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007 com as alterações produzidas pela Lei nº 13.464/2017).

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

b) (...);

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)"

7. Pela leitura dos dispositivos acima transcritos, percebe-se que a competência para fiscalizar é do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Não há, no caso em exame, ilegalidade quanto à competência.

8. Convém salientar o fato de que a competência da DEMAC/BHE, prevista no Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, foi estabelecida por mera conveniência administrativa, tanto é assim que foi definida em portaria do Ministro da Fazenda, e não por lei. Assim sendo, essa competência obviamente não gera para qualquer contribuinte um direito subjetivo de ser ou deixar de ser fiscalizado por parte de qualquer Auditor-Fiscal, mesmo que lotado na DEMAC/BHE.

9. Corroborando o fato de que a divisão de competências entre as repartições da Receita Federal é um assunto *interna corporis*, razão pela qual não pode ser invocada por nenhum contribuinte para se esquivar de ser fiscalizado, a Lei 8.748/93 modificou o artigo 9º do Decreto 70.235/72, que foi recepcionado pela CF/88 como lei ordinária, para lhe acrescentar o parágrafo segundo, com os seguintes dizeres:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (...)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

10. Além disso, o fato de o contribuinte ter domicílio fiscal em Belém/PA não traz prejuízo a sua defesa, porquanto as respostas às intimações podem ocorrer via correios, que é como ele se manifestou no curso da ação fiscal.

11. São igualmente improcedentes as alegações do contribuinte no que diz respeito ao sigilo profissional, haja vista que os termos de intimação emitidos pela RFB visavam exclusivamente à apresentação de documentos que comprovem a efetiva contratação, a natureza do serviço prestado e a comprovação dos valores recebidos. Ademais, as informações repassadas à RFB estão sujeitos ao sigilo fiscal (art. 198 do CTN).

12. Ressalte-se que o contribuinte entrou com ação judicial (processo 10.02266-09.2017.4.01.3900) argumentando que a DEMAC/BHE não tem competência para fiscalizar contribuinte com domicílio fiscal em Belém/PA.

No presente caso, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil lotado na Demac/BHE/MG constituiu corretamente o crédito tributário pelo lançamento de ofício de forma concorrente em todo território nacional dado que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”, pelo “procedimento administrativo

tendente a verificar”: (a) a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; (b) determinar a matéria tributável; (c) calcular o montante do tributo devido; (d) identificar o sujeito passivo ; e (e) aplicar a penalidade cabível. Esta “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional).

A competência para a constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício está validamente fixada nas atribuições legais dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil lotados na Demac/BHE/MG.

A Recorrente escriturou o valor de R\$200.000,00, referente ao pagamento efetuado à Liohanna S. P. D’Avila Comércio e Serviços de Impressão Digital no Livro Diário, e-fl. 90 e na Demonstração do Resultado do Exercício, e-fls. 99, reconhecendo a transferência financeira, conforme o comprovante de e-fl. 149.

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

Consta no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-100.269, de 06.04.2020, e-fls. 163-175, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Arguição de Nulidade por Incompetência Espacial

3.4 A impugnante alega que, por ter domicílio tributário em Belém/PA e por estar geograficamente circunscrita à 2ª Região Fiscal, a DEMAC/BHE seria incompetente para lavrar o AI por estar sediada na 6ª Região Fiscal.

3.5 Como fundamentação para corroborar esta alegação a impugnante cita o artigo 904 do RIR/99 [...].

3.6 A impugnante ressaltando os termos do artigo 904 do RIR/99, por ela destacados, argumenta que a Administração Tributária não teria procedido a ação fiscal diretamente no domicílio da impugnante, mas a uma ação fiscal remota, desenvolvida acerca de 2.800 km de distância do seu domicílio tributário.

3.7 Argumenta, ainda, que a Administração Tributária não promoveu o comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, limitando-se a exigir o envio de diversos documentos pelo correio, ou

por entrega pessoal, na sede da repartição em Belo Horizonte, mediante prévio agendamento.

3.8 Não assiste razão à manifestante. Conforme o disposto nos § 2º e 3º do artigo 9º do Decreto 70.235/72 a exigência do crédito tributário é válida mesmo que formalizada por servidor competente de jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo e a formalização da exigência previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) [...]

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

3.9 Inclusive para que sejam exequíveis os procedimentos formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo, em conformidade com o disposto no § 2º do artigo 9º do Decreto 70.235/72, necessariamente devem ser utilizados os recursos tecnológicos de transferência eletrônica de documentos.

3.10 Este entendimento exposto acima encontra fundamentação, inclusive, nº artigo 904 do RIR/99 citado pela impugnante, no trecho grifado na imagem colacionada acima (item 3.5). Nos seus §§ 2º e 3º o artigo 904 comina que a ação do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional poderá estender-se além dos limites jurisdicionais da unidade a que servir e que a ação fiscal e todos os termos inerentes a ela são válidos mesmo quando formalizados por Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional de jurisdição diversa da do domicílio fiscal do sujeito passivo.

3.11 A impugnante apesar de ter se utilizado desta transferência eletrônica de documentos para enviar os seus esclarecimentos e a sua Impugnação incompreensivelmente contra ela se insurge ao afirmar que a presença física da autoridade fiscal seria indispensável para que se efetivassem os procedimentos inerentes à coleta de dados por parte da Administração Pública enquanto ela própria remotamente cumpriu as obrigações tributárias que foram do seu interesse.

3.12 A utilização, pela fiscalização, do endereço eletrônico da impugnante esta respaldada pelo teor do inciso II do § 4º do artigo 23 do Decreto 70.235/72 que considera como válido para fins de intimação o endereço eletrônico do sujeito passivo.

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) [...]

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

3.13 A impugnante não foi capaz de comprovar qualquer prejuízo advindo desta transferência eletrônica de documentos. Nem mesmo quando alega que a Administração Tributária não promoveu o comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no seu domicílio tributário, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto.

3.14 Ao contrário do que aduz a impugnante, não só ela mas também a sua suposta fornecedora das caixas brindes, tiveram a oportunidade de esclarecer os fatos e apresentar documentos para comprovar a licitude do negócio jurídico que serviu de base para o lançamento do crédito tributário. A impugnante foi instada, em pelo menos quatro oportunidades a se manifestar, tendo apenas em suas manifestações arguido a competência da autoridade fiscal encarregado dos procedimentos fiscais.

3.15 A própria impugnante colaciona na sua impugnação o artigo 229 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil que no seu caput estabelece que às Delegacias Especiais da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – DEMAC compete, no âmbito de sua jurisdição e de forma concorrente em todo território nacional, desenvolver atividades de fiscalização de contribuintes de relevante interesse ou a eles relacionados.

Art. 229. Às Delegacias Especiais da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes - Demac compete, no âmbito de sua jurisdição e de forma concorrente em todo território nacional, em relação aos contribuintes de relevante interesse, definidos de acordo com critérios aprovados por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil, e aos demais contribuintes pertencentes ao mesmo grupo econômico ou a eles relacionados, quanto aos tributos administrados pela RFB, inclusive os destinados a outras entidades e fundos, desenvolver as atividades de acompanhamento e monitoramento de planejamento tributário e de fiscalização e ainda, desenvolver as atividades de tecnologia e segurança da informação, de programação e logística e de gestão de pessoas e, especificamente:

3.16 Pela leitura do disposto no caput do artigo depreende-se que a competência da DEMAC/BHE se estende concorrentemente a todo território nacional, inclusive a contribuintes que tenham domicílio tributário em Belém/PA, independentemente de serem pessoas físicas ou jurídicas. Além de abarcar os contribuintes de relevante interesse a competência da DEMAC/BHE se estende aos contribuintes a eles relacionados.

3.17 Assim não se considera subsistente a alegação da impugnante de que teria ocorrido nulidade pelo fato do AI ter sido lavrado por autoridade sediada em localidade diversa do seu domicílio tributário.

Arguição de Nulidade por Incompetência Funcional

3.18 A impugnante alega que por ser pessoa jurídica o fato do AI ter sido lavrado por uma unidade especializada em pessoas físicas ensejaria a nulidade do AI inclusive por quebra da impessoalidade da fiscalização.

3.19 Não assiste razão à impugnante. Na sua Impugnação é citado o § 5º do artigo 7º da Portaria RFB nº 1.687, de 17 de setembro de 2014, que estipula que a realização de procedimentos fiscais em região fiscal distinta da do exercício dos Auditores-Fiscais encarregados deste procedimento deve ser autorizada pela Coordenação-Geral de Fiscalização -COFIS.

3.20 Ocorre que o procedimento foi autorizado pela COFIS que emitiu o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização – TDPF-F nº 08.1.65.00-2017-00925-8, conforme salientou a fiscalização no seu Termo de Verificação.

3.21 Ao contrário do que aduz a impugnante o procedimento fiscal instaurado em seu desfavor não foi iniciado por critérios subjetivos engendrados pela DEMAC/BHE, mas sim por desdobramentos da Operação Lava Jato, tendo sido a impugnante citada nominalmente em delação premiada conforme cópia anexada aos autos (fls. 24 a 33).

3.22 Conforme autorização expressa do § 3º do artigo 9º do Decreto 70.235/72 a DEMAC/BHE teve a competência da sua jurisdição prorrogada por ter sido a primeira autoridade fiscal a tomar conhecimento das evidências de que a impugnante poderia ter praticado ilícitos tributários relacionados à Operação Lava Jato.

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

3.23 Concomitantemente com a prorrogação da sua competência funcional autorizada pelo § 3º ocorreu a extensão da competência territorial da DEMAC/BHE autorizada pelo § 2º, ambos do artigo 9º do Decreto 70.235/72 transcrito acima.

3.24 Assim considera-se insubsistente a alegação da impugnante de que teria ocorrido nulidade por incompetência funcional ou por quebra da impessoalidade da fiscalização.

Arguição de Nulidade por Falta de Documento Essencial

3.25 A impugnante alega que a fiscalização não juntou aos autos qualquer comprovante do pagamento que considerou irregular o que constitui nulidade insanável, uma vez que a efetividade do pagamento irregular é elementar na caracterização da infração.

3.26 Não assiste razão à impugnante. A própria impugnante lançou o valor de R\$ 200.000,00, referente ao pagamento efetuado à LIOHANNA, tanto no seu Livro Diário (fl. 90) e na sua DRE (fl. 99), reconhecendo a transferência financeira do valor de R\$ 200.000,00 para a LIOHANNA.

3.27 Por fim a própria impugnante anexa comprovante da transferência financeira, cópia do seu extrato bancário (fl. 149) no qual consta o lançamento do débito nº valor de R\$ 200.000,00.

3.28 Assim considera-se insubsistente a alegação da impugnante de que nos autos não foi anexada comprovação do pagamento efetuado.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-100.269, de 06.04.2020, e-fls. 163-175, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária. Logo não cabe razão à Recorrente.

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

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

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

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Entretanto o julgador não está obrigado a responder a todas as alegações suscitadas pelas

partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão sobre o tema. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado sobre uma determinada questão. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

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

Diligência

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

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

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

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

Súmula CARF nº 163

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

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

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

Decadência

A Recorrente apresenta argumentos sobre a decadência.

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

O Código Tributário Nacional determina:

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

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

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

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

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

Tese Jurídica "O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito". [...]

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

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

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

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

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

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

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

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

Súmula CARF nº 114

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

No presente caso, tem-se que a Recorrente teve ciência do Auto de Infração em 30.10.2019, e-fls. 107. O início do prazo decadência ocorre em 01.01.2015 e se encerra em 31.12.2019. Por conseguinte, o lançamento de ofício referente ao fato gerador ocorrido em 12.09.2014 não foi alcançado pela decadência.

Consta no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-100.269, de 06.04.2020, e-fls. 163-175, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Arguição de Decadência do Lançamento de IRRF

3.29 A impugnante alega decadência do lançamento já que em 30/10/2019, data de sua ciência do AI, já teriam transcorrido 5 (cinco) anos do fato gerador ocorrido em 12/09/2014.

3.30 Alega, ainda, que o seu prestador de serviço, LIOHANNA, optante do regime Simples Nacional, ao recolher o seu DAS (fls. 79 a 83) teria efetuado o pagamento parcial ou insuficiente do IRRF o que implicaria na aplicação da regra de decadência do artigo 150, § 4º, do CTN.

3.31 Não assiste razão à impugnante. O AI exige da impugnante o pagamento de IRRF em decorrência de a impugnante ter efetuado pagamento sem causa. Esta retenção e recolhimento do IRRF é de exclusiva responsabilidade da impugnante. Eventual recolhimento de IR efetuado pelo beneficiário da transferência financeira não beneficia a impugnante e nem pode ser considerado como parte do recolhimento a que ela se obrigou ao efetuar pagamento sem causa.

3.32 Se aproveitar de um recolhimento efetuado por outro contribuinte contraria o disposto no artigo 123 do CTN.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

3.33 Tendo a impugnante efetuado a transferência financeira de R\$ 200.000,00 restou caracterizado o fato gerador do pagamento sem causa. Logo, conforme disposto nº inciso I do artigo 121 do CTN, devido à sua relação direta e pessoal com a situação que constituiu o fato gerador, a impugnante atraiu para si a obrigação de pagar o tributo e as penalidades pecuniárias decorrentes desta conduta, ao se colocar na condição de sujeito passivo deste fato gerador.

3.34 Tendo a fiscalização comprovado o dolo substancializado no pagamento sem causa aplica-se a Súmula Vinculante nº 114 do CARF:

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

3.35 Ocorrido o fato gerador em 12/09/2014, sem o devido recolhimento de qualquer parcela do tributo por parte da impugnante, o termo inicial do prazo decadencial será o disposto no inciso I do artigo 173 do CTN, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

3.36 Portanto, neste caso concreto o termo inicial do período decadencial do lançamento é 01/01/2015 e o termo final 31/12/2020.

3.37 Como a impugnante tomou ciência do AI em 30/10/2019 não se operou a decadência. Logo considera-se insubsistente a alegação de decadência aduzida pela impugnante.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-100.269, de 06.04.2020, e-fls. 163-175, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária. Logo não cabe razão à Recorrente.

Pagamentos sem Causa ou a Beneficiário não Identificado

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O Código Tributário Nacional determina:

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

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

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

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

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

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

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

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

I - não apresentar declaração de rendimentos;

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

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

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

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

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

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

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 10-19, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

II) Infração

13. Em 16/02/2018, lavrou-se o TIF Nº 05/2018 (ciência em 22/02/2018). Exigiu-se, entre outros itens, a apresentação de cópia reprográfica dos documentos bancários e contábeis que deram suporte a diversos lançamentos que constam do

Livro Diário apresentado pela empresa via Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). Destaque para o seguinte lançamento representativo do pagamento da NF Nº 706, emitida por LIOHANNA S P D AVILA COM E SERV DE IMP DIGITAL, [...] (doravante denominada LIOHANNA).

14. Como resposta, o contribuinte alega a ilegalidade do procedimento e deixa de apresentar os documentos e esclarecimentos solicitados.

15. Na sequência, lavrou-se o TIF Nº 84/2018. Exigiu-se a apresentação de documentos e esclarecimentos diversos, todos relativos ao lançamento contábil referido acima [...].

17. Como se vê, a fiscalização não mediu esforços objetivando buscar junto ao contribuinte esclarecimentos a respeito do negócio realizado com LIOHANNA.

18. Como se não bastasse, a fiscalização empreendeu diligência junto à LIOHANNA com o intuito de colher esclarecimentos acerca do negócio realizado entre as partes. Para tanto, lavrou-se o TIF Nº 59/2018. [...]

19. Em atendimento o contribuinte informou, em síntese: a) que o computador da empresa sofreu uma avaria/dano, com perda total e irrecoverável de todos as mídias utilizadas para confecção dos produtos dos clientes; b) que em virtude da perda, a única descrição do serviço prestado é a que consta da nota fiscal nº 706, de 10/09/2014, a qual apresentou em anexo; c) que, como conclusão, resta a "(...) impossibilidade de apresentação de quaisquer arquivos, sejam em formato "PDF", ou outra mídia, haja vista que o perdimento dos arquivos foi geral e em definitivo". [...]

20. Como registrado na nota fiscal, o escritório de advocacia teria adquirido 2.500 caixas de brinde de no formato 30x35cm. Não obstante os esforços dispensados pela fiscalização, algumas questões fundamentais ficaram sem os indispensáveis esclarecimentos: a) por que mandar fazer 2.500 caixas de brinde? b) a quem os brindes foram destinados? c) foram destinados a clientes? d) quais eram? Foi firmado contrato? Em resumo, qual a finalidade e a destinação dos brindes? quem foram os responsáveis pela negociação e execução do serviço? houve comprovação da entrega do produto? Por todo o exposto, verifica-se que não se comprovou a causa nem a efetiva ocorrência da operação comercial que teria ocorrido entre a BENTES & BENTES ADVOGADOS e a empresa LIOHANNA? O que se apresentou foi unicamente uma nota fiscal emitida pela gráfica, a qual, pelos fatos narrados, configura-se como inidônea.

21. Então, o artigo 61 e parágrafos da Lei 8981/953 determinam que todos os "(...) pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (...)" estão sujeitos à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento. O rendimento, no caso, será considerado líquido, cabendo o seu reajustamento para apuração do rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto, conforme abaixo transcrito:

Lei 8.981/95 “Art. 61. [...]

22. Como ficou demonstrado, temos o seguinte: a) a BENTES & BENTES ADVOGADOS entregou recursos para a LIOHANNA; b) a BENTES & BENTES ADVOGADOS não comprova a efetiva ocorrência da operação de compra e venda, não esclarece o motivo da compra nem informa a destinação dos produtos; c) a LIOHANNA não comprova que produziu nem que entregou os produtos.

23. Da leitura do art. 61 e parágrafos da Lei 8981/95, acima transcritos, depreende-se que a norma tributária determina que a pessoa jurídica, quando faz pagamentos, tem que atender a regras bem claras e simples. Deve identificar a quem paga, comprovar como paga, e, por fim, elucidar a causa do pagamento. Tais condicionantes devem ser atendidas, pois caso o pagamento reste não identificado por estes caracteres básicos, determina a lei que deverá ocorrer a tributação no responsável tributário que fez o pagamento. Trata-se de fato gerador do imposto de renda imputado não a quem auferiu a renda, mas, por força de determinação legal, a quem fez o pagamento de forma camuflada, sem identificar o beneficiário ou sem esclarecer a verdadeira causa pela qual pagou.

24. Ainda, o artigo 674 e parágrafos, do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) e artigo 61 da Lei nº 8.981/95 determinam que todo pagamento sem causa se sujeita à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35%. O rendimento será considerado líquido, cabendo o seu reajustamento para apuração do rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto.

25. Cabe lembrar que a fórmula de reajustamento da base de cálculo prevista no parágrafo 3º do art. 674 do RIR/99 aplicável no caso em questão é a seguinte:

$RR = RP / [1 - (T / 100)]$ sendo:

RR = rendimento reajustado;

RP = rendimento pago (corresponde à base de cálculo antes do reajustamento);

T = alíquota aplicável no caso: 35%.

26. Abaixo reproduzimos novamente a contabilização do pagamento efetuado pela BENTES & BENTES, conforme lançamento no Diário apresentado via Sistema Público de Escrituração Digital (SPED-ECD) [...].

28. Ressalte-se que a despesa total com fornecedores em 2014 foi de R\$251.652,17, conforme Balancete (SPED-ECD).

29. Ainda, informe-se que a BENTES & BENTES apresentou Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com opção de tributação pela sistemática do lucro presumido.

30. Destaque-se ainda que o IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte) cobrado sobre o repasse em questão está sujeito à multa prevista no artigo 44, inciso I, §1º da Lei nº 9.430/96. Tal disposição legal determina que, caso se configure evidente

intuito de fraude, a penalidade será qualificada. Portanto, caracterizada a fraude e a sonegação, aplica-se a multa de 150% sobre a obrigação tributária constituída.

31. No presente caso, o intuito de disfarçar a operação descrita é evidente. Dissimulou-se o repasse de recursos por meio de nota fiscal inidônea para lhe dar aparência de legalidade.

32. Quanto ao crime contra a ordem tributária, tipificado no artigo 1º, da Lei nº 8.137/90, a comunicação será formalizada em representação própria, vinculada ao presente Processo Administrativo Fiscal, constituidor do Imposto de Renda na Fonte.

A “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” originária do fato gerador da obrigação principal que é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência da sua ocorrência” (art. 113 e 114 do Código Tributário Nacional). O imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda” (art. 43 do Código Tributário Nacional). Somente a “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis (§ 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

Na apuração de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, a autoridade lançadora descreve os procedimentos para alcançar esclarecimentos acerca do pagamento no valor de R\$200.000,00 correspondente à emissão da Nota Fiscal nº 706 emitida em 10.09.2014, e-fls. 78, desacompanhada de qualquer documento que comprovasse a efetiva aquisição de 2.500 caixas de brinde no formato 30x35cm pela Recorrente como escritório de advocacia.

A Recorrente escriturou o valor de R\$200.000,00, referente ao pagamento efetuado à Liohanna S. P. D’Avila Comércio e Serviços de Impressão Digital no Livro Diário, e-fl. 90 e na Demonstração do Resultado do Exercício, e-fls. 99, reconhecendo a transferência financeira, conforme o comprovante de e-fl. 149. Houve diligência junto à Liohanna S. P. D’Avila Comércio e Serviços de Impressão Digital, conforme TIF Nº 59, de 2018, que informou que em virtude de dano em seu computador todos os dados referentes à operação de venda foram perdidos em definitivo.

A Recorrente não comprova a efetiva aquisição de 2.500 caixas de brinde no formato 30x35cm da qual se origina a emissão da Nota Fiscal nº 706 em 10.09.2014, e-fls. 78, e do correspondente pagamento no valor de R\$200.000,00 à Liohanna S. P. D’Avila Comércio e Serviços de Impressão Digital. Trata-se de operação que tem origem em pagamentos sem causa, caso em que este pagamento é considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o tributo, independentemente da intenção de quaisquer das partes.

Restou comprovado o pagamento sem causa, fato que justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração. O ato infracional está comprovado pela administração tributária de forma detalhada e efetiva. O conjunto dos elementos trazidos aos autos produz prova indiciária convergente que confirma o ilícito tributário

previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que é observância obrigatória pelas autoridades fiscais, sob pena de responsabilidade funcional.

Consta no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-100.269, de 06.04.2020, e fls. 163-175, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Pagamento sem Causa

3.38 A impugnante alega que a fiscalização não foi capaz de comprovar o pagamento sem causa e que existem sobejas evidências da higidez da operação de aquisição dos brindes e da regularidade do correspondente pagamento por parte da impugnante.

3.39 A impugnante alega, ainda, que a empresa LIOHANNA existe, foi intimada na sua sede, tendo apresentado respostas. Trata-se de uma empresa ativa com mais de dez anos de existência, cujo objetivo social se coaduna exatamente com o objeto do negócio efetuado entre ela e a impugnante, que tem porte financeiro compatível com o recebimento do pagamento de R\$ 200.000,00.

3.40 A Impugnante alega, também, dadas as limitações ao marketing de escritórios de advocacia é comum a distribuição de brindes por parte destes escritórios. Que tratou-se de uma operação transparente, plenamente documentada e com causa sobejamente justificada, sem qualquer indício de irregularidade que permitisse as ilações a que chegou à fiscalização.

3.41 Porém, não assiste razão á impugnante. Em momento algum a fiscalização questionou a transferência financeira de R\$ 200.000,00 da impugnante para a LIOHANNA ou a existência, o objetivo social ou porte da suposta fornecedora dos brindes.

3.42 O principal motivo da lavratura do AI foi o fato de que nem a impugnante nem a LIOHANNA foram capazes de comprovar efetivamente a contrapartida da fornecedora ao pagamento recebido.

3.43 Nenhuma das partes envolvidas na suposta compra e venda destes 2.500 brindes apresentou qualquer comprovação de que o negócio jurídico formalizado por elas cujo objeto era fornecimento destes brindes tenha efetivamente ocorrido.

3.44 Apesar dos reiterados pedidos de esclarecimentos formulados pela fiscalização, não foi sequer apresentada uma lista de clientes para os quais estes brindes foram enviados, não foi apresentado um catálogo ou a especificação técnica destes brindes, não foram discriminados os responsáveis pela negociação, formalização, fabricação, transporte, envio, ou recebimento destes brindes.

3.45 Assim, diante da falta de comprovação de efetiva contrapartida ao negócio jurídico formalmente realizado, à fiscalização não restou outra alternativa a não ser lavrar o AI com fundamento no § 1º do artigo 61 da Lei 8.981/95 uma vez que

nem a impugnante nem a sua contraparte comprovaram a causa do pagamento de R\$ 200.000,00.

3.46 Logo considera-se insubsistente a alegação da impugnante de que a causa do pagamento foi comprovada.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-100.269, de 06.04.2020, e-fls. 163-175, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

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

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

Multa de Ofício Proporcional Qualificada

A Recorrente discorda da aplicação da multa de ofício qualificada.

Em questão de penalidade, a legislação tributária adota o princípio da retroatividade benigna, ou seja, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106 do Código Tributário Nacional). Trata-se de matéria de ordem pública que deve ser que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

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

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

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

A obrigação tributária em sentido amplo inclui o tributo e a penalidade pecuniária. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária pelo simples fato da sua inobservância (art. 113 do Código Tributário Nacional). Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade pecuniária procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação tributária principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo. Nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional o tributo não é sanção por ato ilícito e assim o tributo e a penalidade pecuniária tributária têm natureza de jurídica de obrigação tributária.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 11-23, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de

29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

30. Destaque-se ainda que o IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte) cobrado sobre o repasse em questão está sujeito à multa prevista no artigo 44, inciso I, §1º da Lei nº 9.430/96. Tal disposição legal determina que, caso se configure evidente intuito de fraude, a penalidade será qualificada. Portanto, caracterizada a fraude e a sonegação, aplica-se a multa de 150% sobre a obrigação tributária constituída.

31. No presente caso, o intuito de disfarçar a operação descrita é evidente. Dissimulou-se o repasse de recursos por meio de nota fiscal inidônea para lhe dar aparência de legalidade.

32. Quanto ao crime contra a ordem tributária, tipificado no artigo 1º, da Lei nº 8.137/90, a comunicação será formalizada em representação própria, vinculada ao presente Processo Administrativo Fiscal, constituidor do Imposto de Renda na Fonte.

Reitere-se que a Recorrente não comprova a efetiva aquisição de 2.500 caixas de brinde no formato 30x35cm da qual se origina a emissão da Nota Fiscal nº 706 em 10.09.2014, e-fls. 78, e do correspondente pagamento no valor de R\$200.000,00 à Liohanna S. P. D'Avila Comércio e Serviços de Impressão Digital. A constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício está correta e validamente comprovada em decorrente do pagamento sem causa. A operação foi registrada na contabilidade pela inclusão da indevida de despesa de aquisição de produto nos registros contábeis acompanhada de pagamento sem causa restando caracterizada a conduta ilícita. Pela própria realização da operação com inserção nos registros contábeis de despesas de aquisições inexistentes evidencia o pagamento sem causa. Restou demonstrado e bem caracterizado a conduta dolosa pela vontade livre consciente de efetuar pagamento sem causa.

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

Súmula CARF nº 4

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

Súmula CARF nº 108

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

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

Consta no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-100.269, de 06.04.2020, e-fls. 163-175, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Multa Qualificada 150%

3.47 A impugnante alega que a fiscalização não foi capaz de provar a alegada inidoneidade da nota fiscal e a suposta ausência de causa do pagamento de R\$ 200.000,00 e nem comprovou a conduta dolosa da impugnante, o que afastaria a incidência da multa agravada de 150%.

3.48 Não assiste razão à impugnante. No anexo 26 da delação premiada (fl.32) consta que teria sido pago à impugnante, pela JBS, o valor de R\$ 2.000.000,00, em 01/10/2014, e emitida NF nº 0296. No balanço da impugnante (fl.86) consta o lançamento de R\$ 2.000.000,00 como crédito na conta JBS. Consta, ainda, que este valor pago à impugnante teria como finalidade o repasse para pagamento de propina dissimulada como doação oficial para Jader Barbalho por meio da emissão da NF nº 0296 pela impugnante (fl. 33).

3.49 Independentemente dos fatos narrados na delação premiada apenas a análise do negócio jurídico de compra e venda dos 2.500 brindes já caracteriza um pagamento sem causa no qual todas as formalidades legais foram cumpridas, mas a comprovação de sua efetivação no mundo real não foi demonstrada nem pela impugnante nem pela suposta fornecedora dos bens.

3.50 O simples fato de um negócio jurídico se revestir de todas as formalidades necessárias à sua efetivação, a transferência financeira dos valores e a emissão da respectiva NF, mas sem que a entrega dos bens tenha sido realizada, por si só já caracteriza o pagamento sem causa.

3.51 Considera-se que o negócio jurídico tenha sido simulado apenas para dar aparência de legalidade à transferência financeira do valor de R\$ 200.000,00 aos seus reais destinatários. Logo todo o arcabouço formal, incluindo a transferência do valor assim como a emissão da NF, foram executadas dolosamente com o único intuito de dissimular fraudulentamente o repasse deste valor.

3.52 A impugnante aduz que a fiscalização não foi capaz de provar a ilicitude do negócio jurídico. Ocorre que impingir este ônus à fiscalização contraria o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 373 do código de processo civil. Bastaria à impugnante,

por exemplo, comprovar a efetividade da operação que teria dado causa ao pagamento à LIOHANNA, afastando qualquer dúvida sobre a licitude do negócio jurídico formalizado.

Art. 373. O ônus da prova incumbe: [...]

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

3.53 A fiscalização comprovou que ocorreu o pagamento sem causa já que a impugnante não trouxe nenhum elemento concreto de que a compra dos brindes teria efetivamente ocorrido.

3.54 Logo considera-se insubsistente a alegação da impugnante de que a fiscalização não foi capaz de comprovar o dolo e a fraude ocorridos para dissimular a transferência financeira dos R\$ 200.000,00.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-100.269, de 06.04.2020, e-fls. 163-175, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Por conseguinte, cabe reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Responsabilidade por Infrações

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

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravo em Recurso Especial nº 2554882/SP – Superior Tribunal de Justiça).

Inconstitucionalidade de Lei

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

Princípio da Legalidade

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

Dispositivo

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

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva

ACÓRDÃO 1001-004.081 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10680.743735/2019-91

DOCUMENTO VALIDADO