



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.732873/2019-18
ACÓRDÃO	1101-002.177 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ME PROMOTORA DE VENDAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Constitui inovação recursal a alegação, deduzida na fase recursal, de fundamento jurídico não suscitado na impugnação e não apreciado pela instância a quo.

PAGAMENTO SEM CAUSA.

Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas quando não comprovada sua causa.

IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. CONCOMITÂNCIA COM IRPJ/CSLL. COMPATIBILIDADE.

Concomitância do IR-Fonte e IRPJ. Infrações distintas. No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, dedução de custos/despesas indedutíveis, omissão de receita etc. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No IR-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável tributário pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento; especificamente na qualidade de substituto tributário. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Verifica-se, pois, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está em consonância com o parágrafo único do art. 45 do CTN, cujo teor estabelece que “A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”. Portanto, é possível uma

convivência harmônica entre ambas as infrações. Logo não há falar-se em bis in idem.

MULTA. INAPLICABILIDADE DA MULTA PERCENTUAL DE 150%.

Incorreta a aplicação da multa no percentual de 150%, quando não resta demonstrado cabalmente o nexó de causalidade da conduta do Recorrente e a intenção dolosa de evadir-se do pagamento de tributos. Mera descrição genérica de condutas não tem o condão de evidenciar o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa.

MULTA. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e a inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário. Logo, deve ser mantida no contencioso administrativo a multa exigida pela Fiscalização nos termos da lei.

O questionamento quanto à inconstitucionalidade de lei ultrapassa os limites da competência administrativa, nos termos da Súmula CARF n. 2.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. Art. 124, I, do CTN.

Para caracterizar a responsabilidade tributária prevista no inc. I do art. 124 do CTN deve-se demonstrar de forma inequívoca o interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para excluir a responsabilidade solidária de Ricardo Annes Guimarães, reduzir a multa de ofício ao patamar de 75% e permitir a dedutibilidade do IRRF anteriormente recolhido.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ME PROMOTORA DE VENDAS LTDA e RICARDO ANNES GUIMARÃES (e-fls. 207/229) contra o Acórdão da DRJ (e-fls. 169/192), que julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre pagamentos sem causa, relativo ao ano-calendário de 2015.

A fiscalização lavrou o Auto de Infração (e-fls. 2/8) com base no Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 9/23). O lançamento decorre da glosa de pagamentos efetuados pela Recorrente à sociedade MUTARE CONSIG CONSULTORIA LTDA, no valor total de R\$ 788.000,00, sob a rubrica de "intermediação financeira".

A autoridade de origem fundamentou a exigência nos arts. 674 e 675 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), por considerar que a Recorrente não comprovou a efetiva prestação dos serviços. A fiscalização apontou que o CNAE principal da MUTARE era de "consultoria em publicidade", o que seria incompatível com os serviços descritos nas notas fiscais. Com isso, caracterizou a hipótese de pagamento sem causa e aplicou a alíquota de 35% sobre o rendimento reajustado, e ainda aplicou a multa de ofício qualificada de 150%, sob o argumento de que as partes praticaram atos dolosos para ocultar os fatos geradores e retardar a ação do Fisco, implicando sonegação, nos termos do art. 44, I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Nesse aspecto, o Sr. RICARDO ANNES GUIMARÃES, administrador da empresa à época, e o Sr. ITAIR MACHADO DE SOUZA, sócio da MUTARE, foram incluídos no polo passivo como responsáveis solidários, com fulcro no art. 124, I, do CTN.

Devidamente cientificados, os então impugnantes apresentaram impugnação (e-fls. 125/138), alegando: a) efetiva prestação de serviços de intermediação financeira, comprovada por notas fiscais, TEDs e DIRF. Nesse ponto, esclareceram que, embora o CNAE principal da MUTARE fosse de publicidade, a empresa possuía como atividade secundária a de "correspondentes de instituições financeiras", o que legitimaria a operação; b) inexistência de dolo para a aplicação da multa qualificada, pois a ME PROMOTORA apura lucro presumido e não deduziu os valores da base de cálculo do IRPJ e CSLL, não auferindo benefício fiscal; c) ilegitimidade passiva do administrador Ricardo Annes Guimarães, por ausência de participação direta nos fatos; d) cerceamento de defesa, pois a fiscalização não oportunizou esclarecimentos adicionais após a entrega dos documentos.

Por outro lado, a DRJ julgou a impugnação improcedente (e-fls. 169/192), conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015

INTIMAÇÃO PARA PRESTAR JUSTIFICATIVAS. AUSÊNCIA DE OBRIGAÇÃO PELO FISCO. NATUREZA INQUISITÓRIA DA AÇÃO FISCAL.

Dada a natureza inquisitória do procedimento fiscal, durante o qual o fisco não imputa acusação contra o contribuinte, a fiscalização não tem a obrigação de intimar a empresa para prestar esclarecimentos, quando já dispuser de informações suficientes para efetuar o lançamento, cabendo ao sujeito passivo contestá-lo na fase litigiosa, que tem início com a interposição da impugnação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2015

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, todos os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. RETENÇÃO INFORMADA EM DIRF. PEDIDO DE ABATIMENTO DA RETENÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO.

Em lançamento de IRRF fundado em pagamento sem causa, não procede o pedido de abater valores de retenção informados em DIRF mas sem prova do pagamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

MULTA QUALIFICADA. CLARO INTUITO DE OCULTAR A OPERAÇÃO. SONEGAÇÃO.

Em autuação de IRRF fundada na infração de pagamento sem causa, aplica-se a multa qualificada quando resta demonstrado o claro intuito de ocultar a verdadeira operação que deu origem ao pagamento, configurando a sonegação, na medida em que a conduta do contribuinte impediu que a autoridade fazendária conhecesse a natureza e circunstâncias materiais do fato gerador.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO.

A responsabilidade tributária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Nesse ínterim, a turma julgadora de piso afastou a alegação de cerceamento de defesa, afirmando a natureza inquisitória do procedimento fiscal (e-fls. 169). No mérito, manteve a autuação por considerar que a documentação não comprovou a efetiva prestação dos serviços. Ainda, na própria ementa, destacou que: "*Em lançamento de IRRF fundado em pagamento sem causa, não procede o pedido de abater valores de retenção informados em DIRF mas sem prova do pagamento.*" (Acórdão da DRJ, às e-fls. 169).

Na mesma linha, DRJ manteve a qualificação da multa e a responsabilidade solidária de Ricardo Annes Guimarães e declarou definitiva a responsabilidade de Itair Machado de Souza por ausência de impugnação.

Devidamente cientificados em 14/08/2020 (efls.201), apresentaram recurso voluntário em 15/09/2020, nas e-fls. 207/229, renovando os argumentos da impugnação e acrescentando: a) tempestividade: intimação em agosto de 2020 e protocolo em setembro de 2020, dentro do prazo legal, considerando a suspensão de prazos pela Portaria RFB nº 543/2020 (e-fls. 209); b) efetiva prestação de serviço, pois a atividade secundária da MUTARE ("correspondentes de instituições financeiras"), registrada no CNPJ, comprova a expertise e a compatibilidade com o serviço prestado. Argumentam que a fiscalização ignorou essa informação e não realizou diligências para apurar os fatos, baseando a autuação em mera presunção; c) inexistência de dolo e afastamento da multa qualificada, já que a fiscalização não provou o dolo e que a qualificação da multa baseou-se em suposições, sem aprofundamento investigativo. Ainda, a ausência de benefício fiscal para a ME PROMOTORA (lucro presumido) reforça a inexistência de dolo; d) exclusão da responsabilidade solidária, pois o administrador Ricardo Annes Guimarães não teve participação direta na suposta infração (e-fls. 216); e) subsidiariamente, requer a compensação dos tributos já recolhidos com os valores lançados.

Por fim, requereram:

VIII. DO PEDIDO

70. Diante de todo o exposto, a ME PROMOTORA DE VENDAS LTDA. e o Sr. RICARDO ANNES GUIMARÃES requerem seja dado provimento ao presente recurso voluntário, a fim de que seja reformado o Acórdão n.º 06-69.396, prolatado pela 2ª Turma da DRJ/CTA e, por consequência, seja integralmente cancelado o auto de infração relativo ao IRRF decorrente da ausência de causa de pagamento e arquivado o presente processo administrativo.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de autuação relativa ao IRRF, sobre pagamento realizado à MUTARE CONSIG CONSULTORIA LTDA, em decorrência de serviços prestados no ano de 2014, com fundamento nos arts. 61 da Lei nº. 8.981/95 e Decreto nº. 3.000/99 (vigente à época do pagamento).

A Recorrente alega preliminarmente a decadência do crédito tributário, com fulcro no art. 150, §4º do CTN. Alega ainda a inaplicabilidade do art. 173, I do CTN, por não ter se configurado qualquer sonegação.

Contudo, **não assiste razão à Recorrente**, isso porque Súmula CARF n. 114, vinculante, prescreve com clareza a aplicação do art. 173, I do CTN:

Súmula CARF nº 114

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

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).

Acórdãos Precedentes:

1101-00.622, de 23/11/2011; 1402-00.320, de 11/11/2010; 2202-01.975, de 15/08/2012; 9101-00.773, de 14/12/2010; 1103-000.904, de 06/08/2013; 1301-001.544, de 03/06/2014; 1302-001.857, de 04/05/2016; 2202-002.561, de 18/02/2014; 2202-002.804, de 10/09/2014; 2301-004.531, de 08/03/2016.

Assim, **afasto a referida alegação**.

No **mérito**, verifica-se que o fiscal concluiu pela não comprovação da atividade, pois os documentos apresentados pela contribuinte (todos os documentos de que dispunha) seriam insuficientes para comprovar a prestação do serviço:

11. A **ME PROMOTORA** apresentou DIRF14 informando apenas retenções de imposto de renda relativos a pagamentos mensais destinados ao beneficiário **MUTARE**, no valor bruto de R\$ 800.000,00, sendo líquido de R\$ 788.000,00.

12. Em resposta¹⁵ ao TIDF, a **ME 'PROMOTORA** informa: “6.a. – As despesas relacionadas às pessoas jurídicas **MUTARE (...)**, correspondem a serviços efetivamente prestados, (...).”. Apresenta também os seguintes documentos, entendendo ser bastantes e suficientes como comprovação da efetividade da prestação dos serviços:

- dez Notas Fiscais¹⁶ de Prestação de Serviços, de emissão da **MUTARE**;
- dez comprovantes TED¹⁷ de pagamento do valor líquidos da referidas Notas Fiscais, de emissão da **ME PROMOTORA**, contra o banco **BMG** a favor banco **SANTANDER**.

(...)

16. Interessante observar-se que no corpo dessas mesmas NFS, também no campo para discriminação dos serviços, consta indicação de CNAE 7319-0/04, relativo a CONSULTORIA EM PUBLICIDADE. De fato, é este mesmo CNAE que consta informado no CNPJ como atividade principal da empresa **MUTARE**.

(...)

29. Ou, dito de outro modo, não houve comprovação suficiente de que os serviços tenham sido efetivamente prestados para a **ME PROMOTORA**. Apenas os pagamentos foram feitos para a **MUTARE**. Portanto, o que se está buscando como comprovação da CAUSA dos pagamentos, ou seja, a

efetiva prestação dos serviços, não foi devidamente comprovada pela **ME PROMOTORA**, mesmo intimada.

30. Não são tais assertivas meras ilações, mas sim conclusões lógicas fulcradas no contexto documental e argumentativo trazido pela **ME PROMOTORA**, silente a **MUTARE** ou melhor, no contexto documental que **NÃO** foi apresentado. Pois que não se tem como comum entre empresas a contratação de serviços sem celebração de Contrato, apenas realizando-se pagamentos, sem medições, avaliações ou resultados demonstráveis obtidos por meio dos serviços contratados. E, por incomum, deveria estar melhor sustentado em documentos.

(...)

Nesse sentido, o art. 61 da Lei 8.981/95 assim dispõe:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, **quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.**

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Sobre o referido dispositivo e sua natureza jurídica, peço vênias para transcrever excerto do voto do Conselheiro Efigênio de Freitas no acórdão n. 1101-001.954, de 25/11/2025, que bem tratou da matéria:

31. Como se vê, estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos elencados nas hipóteses a seguir. i) Pagamentos efetuados por pessoa jurídica a beneficiário não identificado.

31.1 Nessa hipótese a pessoa jurídica não comprova a identificação do beneficiário, ou o Fisco comprova que o beneficiário indicado pela pessoa jurídica não recebeu o pagamento. ii) Pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, **quando não for comprovada a operação ou a sua causa.**

31.2 Note-se, inicialmente, que nesta hipótese o beneficiário é identificado; a discussão gira em torno da causa/operação. Assim, afasta-se de plano o argumento de que identificado o beneficiário não há infração. A

lei trata exatamente da não comprovação da causa do recurso entregue a terceiro identificado, quais sejam, sócios, acionistas ou titular.

31.3 Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

31.4 Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres² observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

31.5 Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte. iii) pagamentos de benefícios e vantagens – remuneração indireta – efetuados por pessoa jurídica a administradores, diretores, gerentes e seus assessores não adicionados ao salário (inobservância do disposto no §2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991).

31.6 Em ocorrendo tais hipóteses, o rendimento será considerado líquido, sendo devido o reajustamento da base de cálculo e o IR-Fonte considera-se vencido no dia do pagamento. Logo, não há falar-se que esse pagamento não configura renda, como pretende fazer crer a recorrente.

32. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte seja com multa ofício ou qualificada, se for o caso, e o seu caráter punitivo, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concordo que se trata de uma tributação pesada. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 8981, de 1995, prevista em seu art. art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9. 250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

33. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção.

34. No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, dedução de custos/despesas indedutíveis, omissão de receita etc. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No IR-Fonte, a sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável tributário pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento⁴; especificamente na qualidade de substituto tributário. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido.

35. Verifica-se, pois, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está em consonância com o parágrafo único do art. 45 do CTN, cujo teor estabelece que “A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

Como visto acima, o IR-Fonte incide tanto no caso de pagamento decorrente de operação não comprovada quanto no caso de beneficiário não identificado. Não se trata de sanção por ato ilícito, o que seria obstado pelo art. 3º do CTN.

Logo, em que pese o inconformismo da Recorrente, **entendo que não restou demonstrada a prestação de serviços**, devendo a decisão recorrida ser mantida por seus próprios fundamentos em relação a esta matéria, nos termos autorizados pelo §12 do art. 114 do RICARF:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e II – referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

A recorrente alega ainda a **impossibilidade de cobrança da multa qualificada**, pois não teria sido demonstrado o dolo.

Ainda, analisando o TVF, verifica-se que a qualificação se deu nos seguintes termos:

41. No caso em análise, entendemos configurada, EM TESE, a conduta dolosa da empresa **ME PROMOTORA** de, contabilizando pagamentos como liquidação financeira à **MUTARE**, recepcionando Notas Fiscais (NFS) que informam a prestação de serviços em seu nome, e ainda mais, sem Contrato celebrado, não logrando comprovar a efetiva realização ou prestação dos serviços contratados, tem-se então a natureza e

circunstâncias materiais do fato gerador não completamente conhecidas pela autoridade tributária. Isso implica, em tese, sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964. Daí, inclusive, aplicar-se a presunção legal de subsunção a recolhimento de imposto de renda na fonte IRRF a tais dispêndios de numerários.

42. As características da relação jurídica alegada indiciam que o administrador e responsável pela **ME PROMOTORA**, Sr. **RICARDO ANNES GUIMARÃES** autorizou, consentiu ou de alguma forma manteve ajuste, diretamente ou não, com o sócio e responsável pela **MUTARE** (sr. **ITAIR MACHADO DE SOUZA**) de modo a se tornar factível a transferência de numerários da **ME PROMOTORA** para a **MUTARE**, sem contraprestação comprovada dos serviços.

43. A informação em DIRF dos pagamentos, e as retenções como se os pagamentos à **MUTARE** se enquadrassem numa prestação regular de serviços efetivamente comprovados como prestados, se fizeram em valores substancialmente inferiores ao que se deveria reter no presente caso. Em fato, sobre o total dos pagamentos de R\$ 800.000,00 houve retenção de R\$ 12.000,00 de IR (1,50%), notadamente inferior à alíquota de retenção de 35% aplicada a pagamentos sem comprovação da causa.

44. Por conta deste contexto, e de todo o relatado tem-se, EM TESE, SONEGAÇÃO, tipificadas nas condutas assentadas no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, razão pela qual aplicou-se a multa de ofício qualificada em 150 % para a presente autuação de IRRF.

Nota-se que, em mais de uma oportunidade, o sr. Fiscal autuante afirma que se configura “em tese” o crime de sonegação, prescrito no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

Contudo, conforme tenho sustentado, a qualificação da multa **pressupõe a discriminação por parte da fiscalização da conduta dolosa prescrita em lei.**

Nessa mesma linha as conclusões de Przepiorka e Nóbrega:

Em senda conclusiva, percebe-se que tivemos o cuidado de assinalar, preliminarmente, que o objeto do presente artigo não tinha a ver com o estudo ou a análise da alíquota ou do percentual da multa qualificada em si considerados, mas, antes, entendemos por tratar tão-somente do dever jurídico de investigação ou encargo da prova no que diz com a demonstração e comprovação dos elementos ensejadores da respectiva qualificação, que deve ser realizada com fundamento nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A primeira ideia que sustentamos foi a de que a multa qualificada deve ser aplicada apenas nos casos em que restar devidamente demonstrada e comprovada a ocorrência da sonegação, da fraude ou do conluio. Nesse contexto, discorreremos sobre cada um dos institutos a partir da análise da legislação de regência e, também, à luz das lições lançadas pela doutrina especializada, e, aí, no final, consignamos que o traço característico e comum nas três modalidades – sonegação, fraude ou conluio – é a conduta dolosa, ou seja, o dolo, o qual, aliás,

consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

Posteriormente, e com fundamento no artigo 142 do Código Tributário Nacional, laboramos com a ideia de que, se é certo que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória e, no caso, a autoridade tem, na verdade, um dever jurídicos de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência da fato tal qual descrito abstratamente na norma superior, também é certo que, se a aplicação da multa qualificada é medida excepcional, caberá à própria autoridade fiscal o dever jurídico da prova no sentido de demonstrar cabalmente que o contribuinte praticou quaisquer daquelas condutas dolosas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Aliás, veja-se que, nesse ponto, sustentamos a premissa de que nossa linha de entendimento levava em conta não apenas a imposição contida no artigo 142 do CTN, que atribui à autoridade a aplicação da penalidade cabível, mas, também, e de forma conjunta, a própria previsão do artigo 149, inciso VI do CTN, que determina, expressamente, que a autoridade deve comprovar a ação ou omissão ensejadora da aplicação da multa, e, também, a previsão contida no artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, que, a rigor, estabelece que o lançamento do tributo e a exigência da penalidade devem estar acompanhados dos elementos indispensáveis à comprovação do ilícito.

Depois que fixamos essas premissas, entendemos por elencar e analisar alguns dos recentes julgados da 1ª Turma da Câmara Superior do CARF que tratam da imposição da multa qualificada. E, aí, percebemos que a linha de entendimento que sustentamos no presente estudo tem ecoado na jurisprudência da 1ª Turma da Câmara Superior do CARF. É que a jurisprudência da 1ª Turma tem caminhado no sentido de consolidar entendimento de que cabe à fiscalização demonstrar o dolo, a fraude ou o conluio no caso concreto, indicando expressamente a pertinência lógica entre o referido ato e a infração identificada, bem como tem afastado a multa qualificada nos casos em que resta comprovado que se trata de divergência na interpretação da legislação tributária (O Dever Jurídico da Prova dos Elementos Ensejadores da Qualificação da Multa de Ofício à luz da Jurisprudência do CARF. In ROCHA, Thabitta de S.; DE LIMA, Bruno Rodrigues Teixeira (Coord.). *Controvérsias no Direito Tributário Contemporâneo*. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2023, p. 57-86)

Neste aspecto, o acórdão n. 1201-005.577, de 21/09/2022, de relatoria do conselheiro Efigênio de Freitas Júnior:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2012 LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO (LINDB). PROCESSO ADMINISTRATIVO. NÃO APLICÁVEL. Súmula CARF nº 169: O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. O ÓRGÃO JULGADOR NÃO ESTÁ OBRIGADO A SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE. O órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos os argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou

cerceamento do direito à ampla defesa (EDcl no Mandado de Segurança nº 21.315 - DF, Diva Malerbi, STJ - Primeira Seção, DJE 15.06.2018). NULIDADE. PREJUÍZO. NÃO OCORRÊNCIA. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (pas de nullité sans grief). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte". DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ART. 173, I, DO CTN. Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2012 ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA. Na aquisição de participação societária, para usufruir da dedução do ágio a empresa incorporada deve cumprir sua função social, estar autorizada por lei, ou apresentar alguma particularidade que permita tal dedução. Não se afigura legítimo a constituição de uma empresa para logo em seguida ser extinta. Permitir o uso da empresa como "veículo", vai de encontro ao princípio da preservação da empresa; seria permitir a constituição de uma empresa para em seguida "morrer" e deixar como herança a dedução do ágio. Não há falar-se em imiscuir-se nas diretrizes da pessoa jurídica, mas tão somente impedir que a empresa constituída com a única função de empresa de "passagem" funcione como arquétipo para a dedução do ágio. Afinal, funcionar como "passagem, veículo" não figura no rol das funções sociais da empresa. MULTA QUALIFICADA DE 150%. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ELUSÃO. REDUÇÃO. Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. No caso de planejamento tributário, a partir do conceito amplo de simulação, tem-se simulação-elusão, a qual decorre da elusão fiscal, situação em que o contribuinte evita a incidência tributária mediante interpretação equivocada da norma, que o conduz a formalizações distorcidas; porém desprovida do intuito de fraude - típico da simulação-evasão -, porquanto o contribuinte atendeu a todas as solicitações do Fisco, observou a legislação societária, com divulgação e registro nos órgãos públicos competentes; enfim, houve regularidade formal e

transparência perante o Fisco. Nesse sentido, em razão de não restar configurado o intuito fraudulento na conduta praticada afasta-se a qualificação da multa, reduzindo-a para 75%. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE. O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. 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. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. A neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência direta da neutralidade do MEP, uma vez que o ágio/deságio é desdobramento do investimento; assim, na medida em que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 também impõe a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, forçoso concluir que CSLL também está sujeita à neutralidade da amortização do ágio. Interpretar de forma diversa significaria tributar a receita decorrente da amortização do deságio, o que não se afigura razoável em face da neutralidade; todavia, essa conclusão seria inevitável caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio. Ademais, aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

O mesmo entendimento tem sido aplicado em casos semelhantes pela CSRF, como ilustra o acórdão n. 9101-006.532, de 27/04/2023:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA-VEÍCULO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente interposição de empresa-veículo cujo propósito negocial é reconhecido em razão de circunstâncias distintas daquelas verificadas na operação examinada no acórdão recorrido. MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VÍCIO DE CAUSA. DESCABIMENTO. Sendo caracterizado o vício da causa e fixado o entendimento de que houve a prática de um planejamento tributário não oponível ao fisco, não deve prevalecer a qualificação da multa de ofício aplicada pela fiscalização. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de

duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

Registre-se que, no caso concreto, além de ter indicado em sua contabilidade o registro da operação (ainda que não devidamente comprovada), ainda a submeteu à tributação, conforme reconhecido no próprio TVF.

Assim, entendo que a fiscalização NÃO demonstrou a causa da qualificação da multa, devendo esta ser reduzida ao patamar de 75%.

Quanto à **ilegitimidade do polo passivo**, o Código Tributário Nacional, em atendimento ao disposto no art. 146 da Constituição Federal, estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte, que mantém relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário ou o responsável, cuja obrigação decorre exclusivamente de disposição expressa em lei.

Assim, “o responsável recolhe o tributo porque a lei assim determina, não porque realizou a materialidade descrita na norma de incidência tributária, apesar de o responsável possuir vínculo indireto com o fato que se subsume ao fato tributado”¹.

Assim, a atribuição de responsabilidade deve respeitar os limites impostos pelo Código Tributário Nacional, inclusive conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o

¹ DIAS, Karem Jureidini; PRZEPIORKA, Michell. Responsabilidade Tributária e Tax Compliance. In: SAAD-DINIZ, Eduardo; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; RAMOS, Giulia. (Org.). **Tax Compliance e Injustiça Fiscal**. 1ed.São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021, v. 1, p. 168-187.

pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. **O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.** 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442).

Assim, importa verificarmos o que dispõe os art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como visto, o art. 124, I pressupõe interesse comum com o fato gerador da obrigação principal.

Extrai-se do TVF que foi imputada responsabilidade tributária pelos seguintes fundamentos:

46. Nos termos do Parecer Normativo Cosit n. 04, de 2018, tem-se:

14.1. Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

47. Por conta dessa orientação, busca-se a responsabilização das pessoas que, em tese, atuaram conjunta e conscientemente para a ocorrência do fato gerador tributário.

48. Assim dispõe o Código Tributário Nacional- CTN:'

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

1 -As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

49. O mesmo Parecer Normativo RFB Cosit n. 04, de 2018, tratando da interpretação da terminologia "interesse comum" no âmbito administrativo, é claro ao elencar o presente caso dentre as hipóteses de aplicação a responsabilidade tributária:

d.3) outro exemplo de responsabilização solidária é a ocorrência hipótese a que se refere o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, cujo fato gerador demanda pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa; caso a sua ocorrência surja em decorrência de cometimento de ilícito tributário, há claro interesse comum da pessoa que efetua o pagamento (substituto tributário), de quem recebe (contribuinte) e, de quem, eventualmente, intermedeia a operação (conluio);

50. Por tudo o que se expõe neste Termo de Verificação Fiscal, considerando-se o disposto no artigo 124, inciso I do CTN, restou, a nosso entender, caracterizado o interesse comum do sujeito passivo pagador, na pessoa de seu responsável perante o CNPJ, e administrador indicado pelos cotistas da empresa ME PROMOTORA DE VENDAS LTOA, a seguir qualificado, fazendo-o tributariamente responsável pelos créditos tributários referentes ao IRRF ora constituídos de ofício.

51. Emitiu-se, deste modo, o respectivo Termo de Sujeição Passiva Solidária para:

- RICARDO ANNES GUIMARÃES, inscrito no CPF 421.402.186-04, com domicílio informado à Av. Alvares Cabral 1707, 2º. Andar, bairro Santo Agostinho na cidade do Belo Horizonte/ MG, CEP 30.170-001, administrador da empresa ME PROMOTORA DE VENDAS LTOA, e responsável pela mesma perante o CNPJ atuou, por ação ou omissão, pelo não pagamento da totalidade dos tributos devidos, no encargo de administrador e representante da empresa, com interesse comum.

Neste ponto, entendo que não restou devidamente motivada a imputação de responsabilidade. Isso porque, o parágrafo d.3 do Parecer Normativo 04/2018 indica que (ipsis litteris) **há claro interesse comum da pessoa que efetua o pagamento (substituto tributário), de quem recebe (contribuinte) e, de quem, eventualmente, intermedeia a operação (conluio).**

Contudo, não há indicativo no TVF de que o responsável tenha intermediado a operação ou recebido valores.

Situação diversa teríamos se a imputação tivesse sido embasada no art. 135, III do CTN, haja vista que no caso concreto restou demonstrado que a conduta de contratar suposto serviço (ainda que não demonstrado) por valor superior a R\$ 100.000,00 sem a aprovação de 75% dos sócios, viola o contrato social!

Contudo, não foi esta a acusação fiscal, que não poderia ser emendada neste momento, por força do quanto disposto nos arts. 142 e 146 do CTN.

Assim, por entender que não restou devidamente demonstrado qual seria o interesse comum no caso concreto, **afasto a responsabilidade imputada.**

A recorrente alega ainda a impossibilidade de cobrança em duplicidade de tributos sobre a mesma riqueza. Para além dos tributos já recolhidos a título de IRPJ tanto pela tomadora quanto pela prestadora, impor também o recolhimento do IRRF a título de pagamento sem causa acarreta a tributação, pelo menos duas vezes, da mesma entrada, o que se faz ilegal e inconstitucional.

Sobre o assunto, reproduzo precedente com o qual já acompanhei, em julgamento proferido no Acórdão n. 1201-006.208, pela Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, da Relatoria do Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Ano-calendário: 2014, 2015, 2016 IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. OPERAÇÃO E CAUSA LÍCITAS. Estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, pagamentos efetuados por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, bem como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e venda, entre outros) que ensejou o

pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte. Para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte. Tem-se, inicialmente, uma concepção de que o pagamento de propinas é ilegal e deve ser combatido pelo ordenamento jurídico. Em relação a esse ponto parece não haver grandes divergências. Todavia, ocorrido o ato ilícito, surge posicionamento contrário no sentido de que a equiparação de “operação/causa ilícita” ao conceito de “inexistência de operação/causa” configura exigência de tributo por meio de analogia, o que é vedado por lei. Nessa hipótese, parafraseando Klaus Tipke, o recorte que os defensores dessa corrente fazem da realidade tributária parece-lhes que a operação/causa ilícita lhes configura um direito. Ocorre que o ordenamento jurídico, além da ética e da moral tributária, não considera a operação/causa ilícita condição apta para afastar a incidência do IR-Fonte, motivo pela qual é devida a cobrança do IR-Fonte na espécie. **IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. CONCOMITÂNCIA COM IRPJ/CSLL. COMPATIBILIDADE. Concomitância do IR-Fonte e IRPJ. Infrações distintas. No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, dedução de custos/despesas indedutíveis, omissão de receita etc.. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No IR-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável tributário pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento; especificamente na qualidade de substituto tributário. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Verifica-se, pois, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está em consonância com o parágrafo único do art. 45 do CTN, cujo teor estabelece que “A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações. Logo não há falar-se em bis in idem. IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. CONCOMITÂNCIA COM MULTA QUALIFICADA. COMPATIBILIDADE. Compatibilidade do IR-Fonte com a multa qualificada. A alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 8.981, de 1995, prevista em seu art. art. 8º, era 35%. O fato desta alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995, e permanecido no mesmo patamar para o art. 61 da mesma lei é opção legislativa. Por mais onerosa que seja a alíquota de 35%, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, a multa qualificada deve ser aplicada. O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o**

referido pagamento. Deixar de aplicá-la ao argumento de dupla penalidade significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considerá-lo inconstitucional. MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. DELAÇÃO PREMIADA. ACORDO DE LENIÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. A multa majorada (100%) exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. A Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º-C do 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio. O fato de o juízo criminal não imputar à recorrente condutas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, a existência de delação premiada e acordo de leniência firmado com o Poder Público não justificam o afastamento da multa majorada. Trata-se de esferas distintas - penal e tributária -; e em ambas impera o princípio da legalidade. Nesse sentido, em razão da ausência de previsão legal que permita a redução de penalidade no âmbito tributário, falece competência ao julgador administrativo reduzir qualquer multa de ofício com base na Lei 12.850/2013, a qual “dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal”. MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, “c”, CTN). APLICAÇÃO. A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto 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. Trata-se de retroatividade benigna. MULTA ISOLADA. IR-FONTE. ART. 9º DA LEI Nº 10.426, DE 2002. A multa prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, no caso de falta de retenção ou recolhimento de imposto, visa manter a hígidez do recolhimento de IR-Fonte no período estabelecido pela legislação. Em havendo descumprimento da legislação de regência, correta a sua aplicação, mesmo após o encerramento do período. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2014, 2015, 2016 PRODUÇÃO DE PROVAS. DILIGÊNCIA. Nos termos do arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, aplicável também ao julgamento em segunda instância, a autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento da defesa, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, e indeferirá, de forma fundamentada, as que considerar prescindíveis.

Nesse aspecto, venho entendendo na mesma linha do acórdão ementado acima, ou seja, de que se admite a concomitância relacionada à retenção na fonte e incidência de IRPJ/CSLL, por se tratarem incidências sobre materialidades distintas, e, portanto, convivem harmonicamente, como se observou no caso concreto.

No mesmo passo, afasto eventuais argumentos relacionados à inconstitucionalidade do referido diploma legal, à luz da Súmula CARF n. 2.

Por fim, **entendo que deve ser dado provimento ao pedido subsidiário, para que se reconheça o valor de IRRF já pago pela Recorrente**, o que inclusive foi reconhecido pelo TVF (efl.18):

32. Os pagamentos foram efetivamente realizados nas datas contabilizadas, segundo indicado em débito nos extratos bancários²⁵ da conta bancária no Banco **BMG**, de titularidade da **ME PROMOTORA**. Pela apresentação de DIRF, ficou demonstrado a retenção apenas de IRRF no percentual de 1,5%. Como não há elementos de convencimento e comprovação suficientes a sustentar que os tais pagamentos tenham decorrido exclusivamente da prestação de serviços, poderiam, em tese, ter qualquer outra motivação, inclusive, mera liberalidade da empresa pagadora. Para fins fiscais, tratam-se de pagamentos sem comprovação da operação, ou da sua causa.

Conclusão

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da responsabilidade atribuída a Ricardo Annes Guimarães, reduzir a multa de ofício ao patamar de 75% e permitir a dedutibilidade do IRRF anteriormente recolhido.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz