



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.721642/2019-71
ACÓRDÃO	1001-004.121 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GAMBORGI BRUNO & CAMISAO ASSOCIADOS ADVOCACIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo que o autuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

PROVA EMPRESTADA. VALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

É válida a utilização, em processo administrativo tributário, de provas colhidas no curso de investigação policial, desde que a autoridade administrativa extraia suas próprias conclusões das provas emprestadas. É lícito ao Fisco Federal valer-se de informações colhidas por outras autoridades, administrativas ou judiciais, para efeito de lançamento, quando o contraditório é ofertado no processo para o qual são transportadas.

MULTA ISOLADA. RETENÇÃO NA FONTE. ERRO NO PERCENTUAL. NULIDADE. VÍCIO FORMAL.

É nulo, por vício formal, o lançamento da multa isolada em que foi aplicado o errôneo percentual.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para anular o lançamento por vício formal. As conselheiras Carmen Ferreira Saraiva e Ana Cecília Lustosa da Cruz votaram pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e Paulo Elias da Silva Filho.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 11-66.533 (fls. 378 a 405) que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada contra o auto de infração para exigência de Multa Isolada por Falta de Retenção na Fonte do Imposto de Renda no valor de R\$ 789.504,86. O lançamento está fundamentado no art. 9º da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07.

Fato Gerador	Multa
31/05/2014	103.125,00
31/07/2014	521.879,02
30/04/2015	23.500,12
30/06/2015	47.000,24
31/07/2015	23.500,12
31/08/2015	23.500,12
30/09/2015	23.500,12
31/10/2015	23.500,12

Consta no Termo de Verificação Fiscal:

2.21. Conforme recorrido nos itens anteriores, identificamos, nos pagamentos efetuados a Pessoas Jurídicas, que Pessoa Jurídica (Gamborgi) realiza a contratação de Pessoa Física (Roberto Bertholdo) para a prestação de serviços de

advocacia e de forma inadequada, efetua o pagamento a Pessoas Jurídicas indicadas pelo Sr. Roberto Bertholdo.

3.3. Portanto, haja vista a essência do contrato entre as partes, procederemos à apuração dos valores indevidamente pagos a título de remuneração de "Pessoas Jurídicas", quando, na realidade, trata-se de remuneração a "Pessoa Física - Trabalhador Não-Assalariado". De forma que a Gamborni será autuada por não ter procedido a retenção do Imposto de Renda na fonte incidente sobre valores pagos a Trabalhador Não-assalariado.

3.4. Utilizaremos como fato gerador do valor do Imposto de Renda a ser retido, os valores das Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas pelas empresas, quando do efetivo pagamento ao beneficiário (Roberto Bertholdo) realizada pela Gamborgi, em atendimento ao disposto no § 1º do art. 620 do Decreto 3.000 de 26 de março de 1999.

3.5. Portanto, os valores dos fatos geradores para apuração dos tributos, estão relacionados na planilha a seguir: (...)

A decisão recorrida trouxe o seguinte dispositivo:

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar **PROCEDÊNCIA EM PARTE** da impugnação, conforme o relatório e voto do relator. Observa-se que esta Turma compreendeu que, salvo melhor juízo, caberia lançamento complementar para exigência da diferença de 25% de multa isolada, já que foi lançada no percentual de 50% e não de 75%, e juros de mora, conforme legislação de regência mencionada no voto, o que demanda a verificação pela unidade de origem, que é aquela com competência para procedimentos de lançamentos complementares, para que, em função de tal competência e dos instrumentos fiscalizatórios que dispõe possa verificar a final pertinência de tal entendimento e, em concordando, efetuar o lançamento complementar

E recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade a autuação que seja lavrada por autoridade competente, com observância ao art. 142. do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. DRJ. INCOMPETÊNCIA

As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento não são competentes para se pronunciar sobre controvérsias referentes a processo administrativo de representação fiscal para fins penais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. FRAUDE

A aplicação da multa de ofício qualificada se justifica nas situações em que haja comprovação da ação ou omissão dolosa, com evidente o intuito de sonegação ou fraude do autuado. A instância administrativa não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi intimada em 31/07/2020 e apresentou recurso voluntário em 31/08/2020 (fls. 413 a 438) sustentando, em síntese: a) lançamento não está baseado em documentos essenciais para a constituição do crédito; b) nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa; c) prevalência da verdade real; d) não pode prevalecer o lançamento da multa que contém percentual incorreto.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. PRELIMINAR DE NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E PROVA EMPRESTADA

O recorrente sustenta a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, uma vez que não analisou os dispositivos legais trazidos na impugnação. Além disso, sustenta a nulidade do lançamento realizado sem estar instruído com documentos comprobatórios essenciais para a constituição do crédito tributário.

Nos termos reproduzidos no relatório, o lançamento tem como fundamento o contrato de prestação de serviços advocatícios firmado entre a recorrente e o Sr. Bertholdo, tendo a Fiscalização apurado que, apesar do contrato ter sido realizado com a pessoa física, os pagamentos foram realizados para as pessoas jurídicas Saliba Oliveira Advogados Associados e Phenon Capital Consultoria Ltda, relacionadas ao Sr. Bertholdo, como comprovam os registros contábeis, notas fiscais e transferências bancárias.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, caput, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena. De tal modo, nula será a decisão administrativa proferida em desobediência ao ditame constitucional do contraditório e da ampla defesa.

A decisão recorrida assim menciona (fls. 394 e 395):

4. Não assiste razão à contribuinte com relação às suas alegações de que não teria tido acesso a documentos, afinal os documentos que se faziam necessários ao presente caso estão nos autos e dizem respeito aos seus pagamentos à pessoa física do Sr. Roberto Bertholdo sem a devida retenção, com a utilização de pessoas jurídicas apenas como depositárias dos valores, já que o real beneficiário era o Sr. Roberto Bertholdo. A contribuinte quer condicionar uma obrigação sua a uma verificação se outros contribuintes teriam pago tributos, o que não faz sentido, pois, no caso, a obrigação objeto da autuação era da contribuinte e independia de do procedimento de outros contribuinte, de modo que não restou caracterizado, portanto, qualquer cerceamento ao direito de defesa, muito menos nulidade, pois também não se verificou nos autos nenhuma outra situação que ensejasse cerceamento ao direito de defesa, ou outra hipótese de nulidade, tal como o inciso I do art. 59 do Decreto 70.235/72 citado pela contribuinte em seus pedidos finais, que se refere atos lavrados por pessoa incompetente, observando-

se que a autuação foi lavrada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que é a autoridade legalmente competente para tal ato. No que se refere à autuação após ter havido diligência, não há irregularidade nesse procedimento, muito menos hipótese de nulidade. Afastam-se completamente, portanto, todas as hipóteses de nulidade cogitadas.

(...)

Alegação de que os mesmos fatos já foram examinados e precisariam de autorização para nova apreciação

7. O que fiscalização descreve é que dois anos antes, em 2017, já tinha havido diligência com relação à contribuinte, e não autuação relativa aos mesmos fatos, de modo que não lhe assiste razão, pois, enquanto não decaído o direito do Fisco, o mesmo pode proceder à fiscalização e autuação, não se fazendo necessária autorização além daquela que já consta dos autos através do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) de nº 09.2.01.00-2018- 00519-4 e do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Diligência (TDPFD) nº 09.0.01.002017-00340-6. Portanto, enquanto não decaído o direito do Fisco, cabe o lançamento nos termos do art. 142, parágrafo único da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN). Ademais, os próprios Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal são instrumentos de autorização dos procedimentos fiscais, tendo todos eles sido devidamente autorizados e regulares, de modo que ainda que se se tratasse de reexame com novo lançamento, o próprio TDPF já seria instrumento que autorizaria também o reexame.

Reivindicação de cancelamento da autuação por inexistência de prova

8. A contribuinte reivindicou *“d) o cancelamento do lançamento em virtude da inexistência de prova ao encargo do agente fiscal (art. 924 do RIR/99) e da prevalência da presunção em favor dos fatos documentados nas notas fiscais de prestação de serviços, comprovantes de transferências bancárias, declarações e escriturações contábeis, conforme estabelece o art. 923 do RIR/99 (item “d”); d.1) alternativamente, como o lançamento trata exclusivamente de multa isolada, deve ser aplicado o art. 112, inciso II do CTN que prevê que a natureza ou as circunstâncias materiais do fato deve ser interpretada de maneira mais favorável ao destinatário da sanção (item “d”);*

9. Restou caracterizado que o real beneficiário dos pagamentos era o Sr. Roberto Bertholdo e não as pessoas jurídicas, tendo essas apenas sido indicadas pelo próprio Sr. Roberto Bertholdo, que até isso demonstra que o mesmo tinha controle sobre os valores, ou seja, para dizer onde queria que os depósitos dos valores contratados fossem realizados e assim ser cumprido, conforme a previsão, inclusive, contratual entre o Sr. Roberto Bertholdo e a autuada, que cumpriu o contrato e efetuou os depósitos das quantias destinadas àquele nas contas por ele indicadas. Portanto, não se acolhem tais reivindicações da contribuinte, também não havendo que se aplicar o art. 112 do CTN ao caso por não restarem quaisquer dúvidas sobre a natureza e circunstâncias materiais do fato gerador.

No CARF é firme o entendimento de que “A partir da interpretação conjunta do art. 31 do Decreto nº 70.235/1972 com o art. 489 do Código de Processo Civil, chega-se à conclusão de que o órgão julgador, apesar de não ser obrigado a analisar todas as alegações apresentadas pelas partes, deve apreciar fundamentadamente os argumentos essenciais e imprescindível à solução da controvérsia. Acórdão recorrido que efetivamente apreciou tais alegações. Fundamentação sucinta que não se confunde com ausência de fundamentação. Inexistência de nulidade” (Acórdão nº 1301-007.782, Relator Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, publicação em 2 de julho de 2025)

Não há, no presente caso, nulidade por deficiência de fundamentação, não havendo que se falar em prejuízo ao seu direito de defesa.

Ademais, se a contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese.

No tocante à utilização da prova emprestada, passemos à análise.

As administrações tributárias dos diversos entes federados são atividades essenciais ao funcionamento do próprio Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, tendo recursos prioritários para a realização de suas atividades, mediante, inclusive a vinculação da receita própria dos impostos para tais fins. (CF/88, art. 37, XXII c/c art. 167, IV).

Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

A prova emprestada obtida de forma lícita, frise-se, é um meio de prova legítima, não alcançada pela vedação estabelecida pelo inc. LVI do art. 5º da Constituição Federal, podendo ser utilizada em processos administrativos. No caso em apreço, os documentos anexados aos autos obtidos em virtude da autorização de compartilhamento feita pelo judiciário guardam relação com o contribuinte.

A Fiscalização assim menciona no Termo de Verificação Fiscal:

2.21. Conforme discorrido nos itens anteriores, identificamos, nos pagamentos efetuados a Pessoas Jurídicas, que Pessoa Jurídica (Gamborgi) realiza a contratação de Pessoa Física (Roberto Bertholdo) para a prestação de serviços de advocacia e de forma inadequada, efetua o pagamento a Pessoas Jurídicas indicadas pelo Sr. Roberto Bertholdo.

3.3. Portanto, haja vista a essência do contrato entre as partes, procederemos à apuração dos valores indevidamente pagos a título de remuneração de "Pessoas Jurídicas", quando, na realidade, trata-se de remuneração a "Pessoa Física - Trabalhador Não-Assalariado". De forma que a Gamborni será autuada por não ter procedido a retenção do Imposto de Renda na fonte incidente sobre valores pagos a Trabalhador Não-assalariado.

3.4. Utilizaremos como fato gerador do valor do Imposto de Renda a ser retido, os valores das Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas pelas empresas, quando do efetivo pagamento ao beneficiário (Roberto Bertholdo) realizada pela Gamborgi, em atendimento ao disposto no § 1º do art. 620 do Decreto 3.000 de 26 de março de 1999.

3.5. Portanto, os valores dos fatos geradores para apuração dos tributos, estão relacionados na planilha a seguir: (...)

Disso, a Fiscalização lançou a multa isolada por ausência de retenção na fonte do pagamento que deveria ter sido realizado ao Sr. Bertholdo, com fundamento art. 9º da Lei nº 10.426/02 com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07, que assim dispõe:

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

O art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 assim dispõe:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

O CARF consolidou o entendimento, através da Súmula CARF nº 178, com efeitos vinculantes, que é cabível o lançamento da multa isolada nos termos previstos na legislação de regência, mesmo após o encerramento do ano-calendário. Além disso, não há que se falar em qualquer impedimento veiculado pelo art. 951 do RIR/2018 ou pelo art. 42 do Decreto nº 7574/11.

O procedimento iniciou com a fiscalização das pessoas jurídicas Saliba Oliveira Advogados Associados e Phenon Capital Consultoria Ltda, relacionadas ao Sr. Bertholdo. No bojo desta fiscalização, o recorrente foi intimado para apresentar documentos e informações.

Ainda que o procedimento de fiscalização tenha se iniciado junto a outro contribuinte, fato é que no processo que ora analisemos há provas e fundamentação suficiente para subsidiar o lançamento da multa isolada por falta de retenção na fonte, nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972.

Com efeito, ao interessado foi dado saber qual acusação lhe foi imputada.

A observância da ampla defesa, destaque-se, ocorre quando é dada ou facultada oportunidade à parte interessada impugnar e produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vistas a demonstrar a sua razão no litígio. Foram fornecidos ao autuado os meios a ele inerente para o exercício do direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa, conforme atesta o Auto de Infração. Desta forma, não há que se falar em nulidade da autuação, haja vista que o direito ao contraditório e à ampla defesa foi preservado.

Nesse sentido é o entendimento do CARF:

PROVA EMPRESTADA. VALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. É válida a utilização, em processo administrativo tributário, de provas colhidas no curso de investigação policial, desde que a autoridade administrativa extraia suas próprias conclusões das provas emprestadas. É lícito ao Fisco Federal valer-se de informações colhidas por outras autoridades, administrativas ou judiciais, para efeito de lançamento, quando o contraditório é ofertado no processo para o qual são transportadas. (...) (Acórdão nº 2301-007.733, publicado em 25/08/2000)

Além disso:

(...) LANÇAMENTO. NULIDADE. COMPLEMENTAÇÃO DOS FATOS POR MEIO DE INFORMAÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. A Informação Fiscal complementar cumpriu o seu objetivo de esclarecer/complementar os fatos acerca da caracterização da cessão de mão-de-obra, perfectibilizando o ato originário. Tendo a contribuinte sido cientificada deste documento, não há que se falar em nulidade no presente caso. (...)

(Acórdão nº 2401-009.671, Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Sessão de 15/07/2021).

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo que o autuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

O agente público, por estar atrelado ao princípio da legalidade, resta o dever de seguir e aplicar os mandamentos impostos pela lei (entenda-se em seu sentido lato) quando estiverem em plena vigência, não podendo dela se afastar, sob pena de responsabilidade funcional, consoante o disposto no art. 142 e § único do CTN.

Do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

2. DO LANÇAMENTO REALIZADO

O recorrente sustenta a prevalência da verdade real e econômica, que no presente caso fez o pagamento às pessoas jurídicas mencionadas pela Fiscalização e, que neles, fez a devida retenção na fonte do tributo devido.

Assim discorre (fls. 421 e 422):

25. A Recorrente firmou contrato com o Sr. Roberto Bertholdo para a prestação de serviços relativos ao acompanhamento de processos judiciais nos quais tinha interesse, e que aguardavam julgamento no Superior Tribunal de Justiça pela sistemática dos recursos repetitivos. Em que pese o ajuste inicial, tem-se que os serviços foram prestados por meio do escritório de advocacia Saliba Oliveira Advogados Associados e pela pessoa jurídica da qual o Dr. Roberto Bertholdo era sócio (98%) e administrador, Phenon Capital Consultoria Ltda. As mencionadas pessoas jurídicas, reconhecendo as suas atuações, emitiram as “notas fiscais de prestação de serviço” correspondentes tendo como destinatária a Recorrente. A Recorrente, por sua vez, reconhecendo as prestadoras dos serviços, efetuou o pagamento das notas fiscais por meio de transferências bancárias realizadas para as respectivas empresas, nos montantes correspondentes aos documentos fiscais por elas emitidos, com as devidas retenções fiscais. Estas operações foram tempestivamente informadas à Receita Federal na Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRFs) (fls. 302 – 356).

26. É fato inconteste que os pagamentos foram realizados às pessoas jurídicas e não à pessoa física identificada no contrato original. A própria fiscalização aponta tal situação na tabela da folha 199. Constam no processo todos os comprovantes de transferências bancárias (TEDs) com a indicação: (a) do nome sacado/pagador (Recorrente), (b) do CNPJ do sacado/pagador, (c) do banco onde o sacador/pagador possui seus recursos; (d) dos dados das contas bancárias de origem dos recursos (agência e conta corrente), (e) da data da transferência, (f) do montante dos recursos transferidos, (g) o nome dos destinatários/beneficiários (pessoas jurídicas), (h) do CNPJ dos destinatários/beneficiários, (i) dos dados das contas bancárias de origem dos recursos (agência e conta corrente), (j) das instituições financeiras utilizadas por cada uma das partes (pagador e recebedor) e (l) da autenticação eletrônica (código SISBB – Sistema de Informações do Banco do Brasil) de validação da transferência. Tais dados estão presentes em cada uma

das transferências realizadas pela Recorrente para as pessoas jurídicas, conforme se pode verificar nas folhas 102, 104, 106, 108, 110, 112, 114 e seguintes. Toda essa documentação fiscal, confrontada com o contrato, atrai a aplicação dos artigos 923 e 924 do RIR/99:

A decisão recorrida concluiu que restou “caracterizado que o Sr. Roberto Bertholdo efetivamente recebeu os valores, tendo apenas especificado contas de pessoas jurídicas para o depósito dos valores, em atendimento ao previsto no contrato firmado com a autuada, o que demonstra a sua disponibilidade e controle sobre os recursos para determinar onde queria, e assim foi cumprida sua determinação, que valores fossem depositados, pelo que mais uma vez não prospera a alegação da autuada” (fl. 399).

Conforme mencionado, a Fiscalização lançou a multa isolada por ausência de retenção na fonte do pagamento que deveria ter sido realizado ao Sr. Bertholdo, com fundamento art. 9º da Lei nº 10.426/02 com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07, que assim dispõe:

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

O art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 assim dispõe:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

No entanto, a Fiscalização aplicou a multa no percentual de 50% e a decisão recorrida concluiu pela validade do lançamento, bem como pela possibilidade de ser realizado um lançamento complementara exigindo os 25% “restantes”. Veja-se (fl. 396):

11. A contribuinte alega erro de enquadramento, o que não ocorreu, já que a Fiscalização, além de descrever a infração corretamente, aplicou a legislação corretamente mas compreende este relator que, salvo melhor juízo, apenas se equivocou no cálculo da multa isolada, já que em vez de aplicar o percentual de 75%, conforme a previsão legal acima, calculou tal multa no percentual de 50%, de modo que compreende também que a Delegacia de origem deve avaliar se

realmente há a pertinência do **lançamento complementar para se contemplar a diferença de 25% da multa de ofício e mais os juros de mora**, tendo em vista a sua competência, e, em se concordando com o entendimento exposto aqui se efetue o lançamento complementar.

O processo administrativo fiscal tem como finalidade precípua permitir a tributação que esteja de acordo com o ordenamento jurídico e a assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos.

A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do CTN2, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. No mesmo sentido, é a exigência contida no inciso I do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercer a sua defesa plena.

O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN. O lançamento está eivado de vício material, que é aquele existente quando há erro no conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente, e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o quantum a título de tributo devido).

O vício formal, por outro lado, não interfere no litígio propriamente dito, ou seja, não há impedimento à compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas, e o seu refazimento não exige inovação em seu conteúdo material, nem muito menos nos seus próprios fundamentos, nem resta atingida a essência da relação jurídico-tributária, nem a comprovação da ocorrência do fato gerador, nem maculado o dimensionamento de sua base de cálculo.

No caso, não pode prevalecer o lançamento com erro no percentual da multa aplicada diante da nulidade por vício formal.

Assim, o lançamento está nulo e, para fundamentar, acrescento as razões de decidir do Acórdão nº 3201-001.771 (processo nº 12898.000384/2009-39) que tratou de situação em que também houve a aplicação de multa no percentual errado e concluiu pela nulidade do lançamento por vício formal. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

MULTA ISOLADA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. ERRO NO PERCENTUAL DA MULTA. NULIDADE.

É nulo por vício formal, o auto de infração em que o percentual da multa exigida está em desacordo com aquele previsto na legislação.

Recurso Voluntário Provido

O processo que analisou o lançamento complementar daquele mencionado no Acórdão nº 3201-001.771 também foi anulado, nos termos do Acórdão nº 3301-008.944:

Numero do processo: 12898.000453/2010-48

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Tue Oct 20 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação: Mon Jan 04 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005, 2006 MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. ERRO NO PERCENTUAL DA MULTA. NULIDADE. É nulo o auto de infração em que o percentual da multa exigida está em desacordo com aquele previsto na legislação. Recurso Voluntário Provido.

Numero da decisão: 3301-008.944

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcelo Costa Marques de Oliveira. (documento assinado digitalmente) Liziane Angelotti Meira - Presidente (documento assinado digitalmente) Semíramis de Oliveira Duro - Relatora Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques de Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Junior, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Semíramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Nome do relator: Semíramis de Oliveira Duro

Das razões de decidir do Acórdão 3301-008.944 trazemos os seguintes fundamentos:

No processo nº 12898.000384/2009-39, foi aplicada a multa isolada de 50%, no valor de R\$ 182.146,99, sobre os débitos de PIS inseridos nas Dcomps consideradas pela então Defis/RJO como não declaradas (processos nºs 15374.001660/2007-11 e 15374.001659/2007-97).

Por sua vez, o presente processo tem como objeto o auto de infração que exige o complemento de 25%, uma vez que o percentual correto para cálculo da multa isolada seria de 75% (setenta e cinco por cento), e não 50% (cinquenta por cento), como fora lançado no processo nº 12898.000384/2009-39.

De plano, constata-se no mencionado processo nº 12898.000384/2009-39 do qual este é complementar, que a multa isolada foi julgada improcedente pelo CARF, acórdão nº 3201- 001.771, tendo sido anulado o lançamento por vício formal.

O auto de infração complementar deste processo foi lavrado em 15/04/2010, com a mesma descrição da infração e mesmo enquadramento legal, nos seguintes termos:

(...)

Dessa forma, a capitulação da multa foi no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com redação das Leis nº 11.051/2004 e 11.196/05 (como posto no enquadramento) ou com a redação da Lei nº 11.488/07 (como posto no TVF)?

É sabido que o art. 18, na redação da Lei nº 11.488/07, prevê a imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Ocorre que este caso não se trata de compensação não homologada, mas sim de compensação não declarada e, eventual fraude não foi sequer suscitada pela autoridade.

A subsunção do fato à norma, a descrição dos fatos, a indicação do fundamento legal da autuação, a construção da base de cálculo, a alíquota aplicável, a precisa indicação do sujeito passivo e a motivação são elementos substanciais do lançamento, por imperativo do art. 142 do CTN. Dessa forma os equívocos na determinação desses elementos, ensejam a nulidade do lançamento.

Concordo com a decisão proferida pelo Conselheiro Winderley Moraes Pereira, no processo nº 12898.000384/2009-39, no sentido de que o auto deve ser cancelado. Além da concordância, entendo que o mesmo resultado deve ser aplicado ao presente processo. Por isso, acolho as razões:

Da simples leitura do termo de verificação e a comparação com a base legal que sustenta o lançamento, verifica-se a incoerência do valor da multa aplicada de 50% e o valor previsto na legislação, que prevê o lançamento no patamar de 75% ou 150%.

A descrição da multa, constante do auto de infração, é "compensação indevida realizada em declaração prestada pelo sujeito passivo", ou seja, não existe a indicação da multa por compensação não declarada, confirmando uma discrepância entre a motivação e valor da multa aplicada. De outro giro, no enquadramento legal, também presente no auto de infração, consta a multa por dcomp considerada não declarada. (...)

Conforme exposto, a multa aplicada não guarda consonância entre o percentual aplicado e a suposta indicação legal da penalidade. Considerando que o lançamento em julgamento é para exigência da multa isolada, ou seja, não trata-se de multa decorrente de exigência tributária, resta evidente, que o próprio

enquadramento legal da multa e o percentual aplicado esta vinculada a própria motivação legal para exigência fiscal.

Diante das discrepâncias, entendo que o auto deva ser anulado em razão da ausência de vinculação entre o percentual da multa objeto do auto de infração e o valor constante do fundamento legal apresentado.

Some-se a isso o fato de que a autorização formal para o lançamento complementar ter sido dada com suporte no parágrafo 3º, do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, verbis:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

Logo, o auto de infração complementar deveria ter sido lavrado se resultasse de diligências determinadas pela autoridade da primeira instância e dentro do mesmo processo. Sobre isso a decisão no processo nº 12898.000384/2009-39 também se manifestou:

Foi dado conhecimento a esta turma de julgamento, sobre a existência de processos que conteriam lançamento complementares de 25% para transformar a multa do presente auto em 75%. Tais lançamentos ocorreram em momento posterior a impugnação e são justificados com base no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, o que prevê a existência de lançamentos complementares em razão das diligências realizadas no próprio processo, para que tais lançamentos fossem considerados, deveriam constar da presente exigência fiscal, abrindo-se prazo para nova impugnação o que não ocorreu. (...)

É mister ressaltar, que a base legal utilizada para o procedimento de revisão, com o consequente lançamento do auto de infração complementar, foi o art. 18 do Decreto nº 70.235/72, confirmando o entendimento já exposto alhures. O auto de infração complementar deveria ter ocorrido a partir de diligências determinadas pela autoridade da primeira instância e dentro do mesmo processo.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para anular o lançamento por vício formal.

ACÓRDÃO 1001-004.121 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 11516.721642/2019-71

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira

DOCUMENTO VALIDADO