



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13851.720745/2017-76
ACÓRDÃO	1002-004.300 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GRANDFOOD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2014

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981/1995. APLICAÇÃO.

A incidência do IRRF à alíquota de 35%, prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/1995, aplica-se às hipóteses em que não há comprovação idônea da causa do pagamento ou da efetiva identificação do beneficiário econômico, não se afastando pela mera existência de documentação formal.

INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 44 DA LEI Nº 8.541/1992. DISTINÇÃO DE HIPÓTESES.

O art. 44 da Lei nº 8.541/1992 refere-se a situações de omissão de receitas ou redução indevida do lucro, não se confundindo com a disciplina específica dos pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/1995. Normas com campos de incidência distintos e não excludentes.

IRRF. IRPJ. CSLL. PAGAMENTO SEM CAUSA. ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981/95. GLOSA DE DESPESAS. CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE.

A exigência de IRPJ e CSLL decorrente da glosa de despesas indedutíveis não se confunde com a incidência do IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/95. Inexistência de bis in idem, por se tratarem de hipóteses de incidência e sujeitos passivos distintos. Conforme a Súmula CARF nº 241, é possível a concomitância das exigências.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO REGULAR. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996 (vigente a época do fato gerador), restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se

enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

É aplicável a retroatividade benigna para redução da multa qualificada para 100%, conforme alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023 estabelecendo nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Ricardo Pezzuto Rufino – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ailton Neves da Silva (Presidente), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Andréa Viana Arrais Egypto, Fernando Beltcher da Silva (Substituto Integral) e Ricardo Pezzuto Rufino.

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração lavrados em face da pessoa jurídica Grandfood Indústria e Comércio Ltda, por meio dos quais a Autoridade Tributária constituiu crédito tributário referente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), acrescidos de juros de mora e multas, totalizando o montante de R\$ 984.685,07, relativos aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2014. As penalidades aplicadas incluem multa de ofício no percentual de 75%, em

razão de insuficiência de recolhimento, bem como multa qualificada de 150%, sob a alegação de ocorrência de sonegação, fraude e conluio.

O procedimento fiscal teve origem em atuação de grupo especial de fiscalização instituído no contexto de investigações relacionadas à Operação Lava Jato, que envolveu apurações de práticas ilícitas em contratos vinculados à Petrobras e outras grandes empresas. Nesse cenário, a fiscalização direcionou sua análise às operações mantidas entre a Recorrente e a empresa denominada Araguaia, com foco na verificação da legitimidade de despesas deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como na eventual caracterização de pagamentos sem causa para fins de incidência de IRRF.

A fiscalização foi formalmente instaurada em 20 de julho de 2016, mediante a emissão de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), ocasião em que se requisitou à contribuinte a apresentação de documentação comprobatória das operações realizadas com a empresa Araguaia, incluindo notas fiscais, contratos, comprovantes de pagamento e registros contábeis, além de descrição detalhada dos serviços supostamente prestados.

Em atendimento à intimação, a contribuinte apresentou nota fiscal emitida pela Araguaia, comprovante de transferência bancária no valor de R\$ 351.749,80, contrato de prestação de serviços e documentos relacionados a contratos de fornecimento de energia elétrica firmados com a concessionária CPFL. Segundo a narrativa da recorrente, a empresa Araguaia teria sido contratada para prestar serviços de consultoria, planejamento e assessoria voltados à ampliação da carga de energia elétrica, incluindo análise de contratos com a concessionária.

Entretanto, a Autoridade Tributária identificou inconsistências relevantes na documentação apresentada. Destaca-se, inicialmente, a incompatibilidade temporal entre o contrato firmado com a Araguaia e os contratos celebrados com a concessionária de energia, uma vez que o instrumento contratual fazia referência a contratos que somente foram formalizados em momento posterior à sua suposta assinatura. Embora a contribuinte tenha alegado a existência de erro material quanto à data do contrato, afirmando tratar-se de ajuste celebrado em 2014, a fiscalização entendeu que as inconsistências não se limitavam a um equívoco isolado, mas revelavam fragilidades estruturais no instrumento contratual.

Adicionalmente, foram observadas imprecisões nas cláusulas contratuais, especialmente no que se refere ao prazo de vigência e aos critérios de remuneração, que não delimitavam de forma clara o período de referência dos serviços. Tais elementos contribuíram para o entendimento de que o contrato carecia de consistência formal e material.

O aspecto central da autuação reside, contudo, na ausência de comprovação da efetiva prestação dos serviços. A contribuinte não apresentou documentos técnicos ou operacionais que evidenciassem a execução dos serviços contratados, tais como relatórios, estudos, pareceres ou registros de reuniões, limitando-se a alegar que os serviços teriam sido prestados verbalmente. A fiscalização considerou tal alegação incompatível com a natureza dos

serviços descritos, que, por sua complexidade, normalmente demandariam documentação comprobatória.

No tocante à empresa Araguaia, verificou-se que esta não atendeu às solicitações da fiscalização, sob a justificativa de envolvimento em investigações relacionadas à Operação Lava Jato. Ademais, informações extraídas de declarações oficiais indicaram que a empresa não dispunha, à época dos fatos, de estrutura operacional compatível com a prestação dos serviços alegados, tendo iniciado a contratação de pessoal apenas a partir de outubro de 2014. A hipótese de que os serviços teriam sido executados por seu único sócio foi considerada materialmente improvável, diante da multiplicidade de clientes e da complexidade das atividades.

Com base nesse conjunto de elementos, a Autoridade Tributária concluiu que não restou demonstrada a efetiva prestação dos serviços, caracterizando os pagamentos realizados como dispêndios sem causa. Em consequência, procedeu à glosa das despesas correspondentes, por considerá-las não necessárias e não usuais à atividade da empresa, afastando sua dedutibilidade para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Como reflexo, foi apurada insuficiência no recolhimento do IRPJ no terceiro trimestre de 2014, sendo parte do valor decorrente da glosa das despesas e parte de diferenças declaradas. Ademais, foi exigido IRRF com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, sob o entendimento de que os pagamentos efetuados configurariam pagamentos sem causa.

No que se refere à penalidade, a fiscalização aplicou multa de ofício qualificada de 150%, com fundamento no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, ao argumento de que as irregularidades constatadas caracterizariam sonegação, fraude e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, evidenciando intenção deliberada de suprimir tributos mediante simulação de operações.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou impugnação, na qual inicialmente informou a desistência parcial de defesa quanto aos créditos de IRPJ e CSLL, com vistas à adesão ao programa de parcelamento, mantendo a controvérsia apenas em relação ao IRRF e às penalidades associadas.

No mérito, a impugnante sustentou a inaplicabilidade do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, argumentando que referido dispositivo teria caráter residual e não poderia incidir em hipóteses já disciplinadas por normas específicas anteriormente vigentes, como o artigo 44 da Lei nº 8.541/1992. Segundo sua interpretação, a situação em análise estaria restrita à glosa da despesa, não sendo cabível a exigência de IRRF.

A contribuinte também alegou violação ao princípio do non bis in idem, sob o argumento de que os pagamentos foram realizados a beneficiário identificado, o qual teria emitido as respectivas notas fiscais e, presumivelmente, tributado os valores recebidos, não sendo admissível nova tributação na fonte à alíquota de 35%.

Adicionalmente, defendeu a inaplicabilidade da multa qualificada, sustentando ausência de demonstração de dolo específico e de enquadramento preciso da conduta em uma das hipóteses legais de sonegação, fraude ou conluio. Argumentou que a imputação realizada pela fiscalização seria genérica e desprovida de fundamentação individualizada, o que afastaria a possibilidade de aplicação da penalidade agravada. Por fim, questionou a pertinência da representação fiscal para fins penais, diante da ausência de tipificação clara de ilícito penal.

Diante desse contexto, a controvérsia jurídica concentra-se na análise da incidência do IRRF sobre pagamentos considerados sem causa, na possibilidade de cumulação dessa exigência com a glosa de despesas e, ainda, na verificação da presença de elementos subjetivos aptos a justificar a aplicação da multa qualificada. Tais questões demandam exame detido à luz da legislação tributária aplicável, dos princípios que regem o processo administrativo fiscal e da suficiência do conjunto probatório produzido nos autos.

A Impugnação foi julgada improcedente – crédito tributário mantido pela 8ª Turma da DRJ/BSB, conforme acórdão nº 03-78.114, de 01 de dezembro de 2017 (fls. 2.048 a 2.059), conforme Ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2014

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

Sujeitam-se 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, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resulte em redução do lucro líquido da empresa.

IRRF E GLOSA DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE BIS IN IDEM.

Não se configura bis in idem a cobrança simultânea de IRRF e de IRPJ, uma vez que se tratam de fatos geradores distintos e não há vedação legal à simultaneidade entre as respectivas cobranças.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No Recurso Voluntário (fls. 2.069 a 2.089) o sujeito passivo manifesta sua discordância da decisão, entendendo que o respectivo Acórdão seja reformado por este CARF, de maneira que haja o cancelamento dos autos de infração, conforme os fundamentos discriminados resumidamente na sequência:

- a) Sustenta que o IRRF de 35% do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 não se aplica ao caso, pois haveria norma específica (artigo 44 da Lei nº 8.541/1992) para pagamentos que reduziram o lucro, devendo-se afastar a retenção e anular o crédito tributário.
- b) Justifica que os pagamentos realizados teriam beneficiário identificado, a empresa Araguaia, e que há comprovação com notas fiscais válidas, o que afastaria a incidência do imposto de renda na fonte.
- c) Argumenta sobre a impossibilidade de exigência da glosa de despesas do IRPJ e da CSLL cumulativamente ao IRRF, pois configuraria bis in idem (dupla tributação);
- d) Alega que a multa agravada de 150% é indevida, pois foi aplicada de forma genérica, sem comprovação de dolo nem enquadramento específico da conduta como sonegação, fraude ou conluio; e
- e) Por fim, requer que seja acolhido e julgado totalmente procedente o presente Recurso Voluntário para cancelar o auto de infração totalmente, ou ao menos a diminuição da penalidade imposta.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Ricardo Pezzuto Rufino – Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma dos artigos 43 e 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

A ciência do Acórdão nº 03-78.114 - 8ª Turma da DRJ/BSB foi consumado em 16/02/2019 (fl. 2.066), sendo o recurso voluntário apresentado em 19/03/2018 (fl. 2.067). Logo, o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Mérito

A Recorrente formalizou adesão ao programa de parcelamento em relação a parte dos créditos tributários dos lançamentos de IRPJ e CSLL, objeto do presente processo, os quais passaram a ser administrados em procedimento próprio. Conforme consta dos autos, a própria interessada declarou expressamente a renúncia ao direito de discutir administrativamente tais débitos, limitando sua insurgência apenas à exigência de IRRF lançado, no valor total de R\$ 577.191,98 (principal, juros e multa).

Da Aplicação do Artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 e da Documentação Formal

Trata-se de recurso no qual a Recorrente sustenta a inaplicabilidade do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 ao caso concreto, ao argumento de que a hipótese deveria ser regida por norma específica (artigo 44 da Lei nº 8.541/1992), afastando-se, assim, a retenção do imposto de renda na fonte à alíquota de 35%.

Nesse contexto, o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 estabeleceu regra clara e objetiva: todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, ou sem causa devidamente comprovada, sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35%, ressalvadas hipóteses disciplinadas por normas especiais:

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.

A tese da Recorrente de que referido dispositivo teria caráter meramente residual não encontra respaldo na interpretação sistemática da legislação. A ressalva constante do próprio dispositivo legal não implica sua inaplicabilidade automática sempre que exista norma que, em algum grau, trate de matéria correlata. Ao contrário, exige-se a efetiva subsunção do caso concreto à norma tida como especial, o que não restou demonstrado.

No caso dos autos, a fiscalização evidenciou que os pagamentos realizados carecem de comprovação idônea quanto à sua causa e finalidade, não sendo suficientes os elementos apresentados para demonstrar a efetiva prestação de serviços ou a necessidade das despesas. Tal circunstância, por si só, atrai a incidência do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995.

O artigo 44 da Lei nº 8.541/1992 pronunciava:

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada

exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.

§ 1º O fato gerador do Imposto de Renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida. (Redação dada pela Medida Provisória nº 1.003, de 1995)

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995) (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.

A invocação deste artigo 44 da Lei nº 8.541/1992 pela Interessada, não afasta a conclusão acima. Isso porque referido dispositivo trata de hipótese distinta, relacionada à omissão de receitas ou à redução indevida do lucro líquido, com presunção de distribuição de resultados. Já o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 disciplina especificamente a tributação de pagamentos cuja causa não restou comprovada ou cujo beneficiário não foi adequadamente identificado. São, portanto, normas com campos de incidência próprios, que não se excluem automaticamente.

Ademais, a argumentação de que a revogação de normas anteriores teria limitado o alcance do artigo 61 não se sustenta. A norma em questão possui autonomia normativa e plena vigência, devendo ser aplicada sempre que configurados seus pressupostos fáticos, independentemente da existência pretérita de dispositivos com redação diversa.

Importa ressaltar, ainda, que a falta de comprovação da causa do pagamento não apenas autoriza a glosa da despesa para fins de apuração do lucro real, como também legitima a incidência do imposto de renda na fonte, justamente como mecanismo de recomposição da tributação que deixou de ocorrer de forma regular. Tais consequências não são excludentes, mas complementares, na medida em que visam coibir tanto a indevida redução da base tributável quanto a evasão fiscal decorrente da não identificação do beneficiário ou da operação.

Dessa forma, uma vez constatada a ausência de elementos suficientes para comprovar a legitimidade dos pagamentos realizados, correta a aplicação da regra prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, não havendo fundamento para o afastamento do lançamento.

A Recorrente ainda alega que os pagamentos realizados teriam beneficiário devidamente identificado — Araguaia Comercializadora de Energia Elétrica Ltda. — sustentando que houve emissão de notas fiscais válidas e que os valores foram regularmente tributados, o que afastaria a incidência do imposto de renda na fonte.

No entanto, a simples existência de documentos fiscais e a comprovação da saída financeira não são suficientes, por si sós, para validar a operação sob a ótica tributária. É

imprescindível que reste demonstrada a efetiva causa do pagamento, ou seja, a correspondência entre os valores pagos e uma prestação de serviços real, necessária e comprovada. No presente caso, a Interessada não conseguiu apresentar elementos consistentes que evidenciem a materialidade das operações declaradas.

A análise do conjunto probatório evidencia que os documentos apresentados carecem de lastro econômico, não sendo aptos a comprovar a efetiva prestação dos serviços supostamente contratados. Ao contrário, os elementos constantes dos autos indicam que os pagamentos não possuíam causa legítima, revelando-se meros instrumentos formais para acobertar a destinação indevida de recursos.

Nessas circunstâncias, ainda que formalmente vinculados a uma pessoa jurídica identificada, os pagamentos não podem ser considerados como tendo beneficiário certo, pois não se demonstrou que a entidade indicada tenha sido a real destinatária econômica dos valores. A ausência de comprovação da causa e da destinação final dos recursos conduz, necessariamente, ao enquadramento da situação como pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, nos termos da legislação tributária aplicável.

Assim, não há como acolher a tese da Recorrente, uma vez que a formalidade documental não prevalece diante da inconsistência material das operações.

Exigência do IRPJ e da CSLL cumulativamente ao IRRF

A Recorrente sustenta a impossibilidade de exigência concomitante do IRPJ, da CSLL e do IRRF, à alíquota de 35%, com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, sob o argumento de ocorrência de bis in idem, uma vez que os mesmos valores teriam servido de base tanto para a glosa de despesas quanto para a incidência do imposto de renda na fonte.

Não assiste razão à Recorrente.

Conforme se depreende dos autos, a exigência de IRPJ e CSLL decorre da glosa de despesas consideradas indedutíveis, em razão da ausência de comprovação da efetiva prestação dos serviços, nos termos da legislação de regência. Trata-se, portanto, de ajuste na base de cálculo do lucro tributável da pessoa jurídica, em decorrência da não comprovação da necessária relação de causalidade e da efetividade das despesas contabilizadas.

Por sua vez, a exigência de IRRF, com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, possui natureza jurídica distinta, incidindo sobre pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou quando não comprovada a causa da operação. Nessa hipótese, a legislação presume a existência de rendimento tributável auferido por terceiro, impondo à fonte pagadora a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, em razão da ausência de retenção no momento da disponibilização dos valores.

Desse modo, não há identidade de materialidade ou de sujeito passivo que autorize o reconhecimento de bis in idem. Enquanto o IRPJ e a CSLL incidem sobre o lucro da pessoa

jurídica, apurado com base na desconsideração de despesas indevidamente deduzidas, o IRRF incide sobre o pagamento realizado a terceiro, cujo beneficiário ou causa não restaram comprovados, configurando fato gerador autônomo.

A circunstância de os lançamentos terem origem nos mesmos fatos não implica duplicidade de tributação ilícita, mas apenas a aplicação de regimes jurídicos distintos a diferentes aspectos da mesma realidade fática, conforme reiteradamente reconhecido na jurisprudência administrativa.

Ademais, a aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 não se condiciona à inexistência de glosa de despesas, mas sim à falta de comprovação da causa do pagamento ou à não identificação do beneficiário, conforme consignado pela fiscalização e mantido pela decisão recorrida.

Assim, os precedentes colacionados pela Recorrente não se aplicam à hipótese dos autos, na medida em que partem de premissas fáticas distintas, notadamente quanto à comprovação da causa dos pagamentos e à identificação dos beneficiários, o que não se verifica no presente caso.

Por fim, destaca-se a Súmula CARF nº 241, a qual consolida o entendimento jurídico deste Órgão no sentido de que o lançamento do IRRF incidente sobre pagamentos sem causa pode coexistir com a exigência de IRPJ e CSLL decorrente da glosa de custos e despesas.

Súmula CARF Nº 241

O lançamento do imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado pode coexistir com o lançamento de IRPJ e CSLL por glosa de custos e despesas.

Da Multa Qualificada

A Recorrente sustenta a inaplicabilidade da multa qualificada de 150%, ao argumento de que a Autoridade Tributária teria feito imputação genérica, sem enquadrar de forma precisa sua conduta nos tipos previstos nos artigos. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64, bem como pela ausência de comprovação de dolo:

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

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

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

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária

principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

A qualificação da multa exige, de fato, a demonstração de conduta dolosa voltada à supressão ou redução de tributo, nos termos do artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996. Todavia, tal exigência não implica a necessidade de indicação formal e isolada de um único tipo legal (sonegação, fraude ou conluio), bastando que os elementos constantes dos autos evidenciem, de forma consistente, a prática de atos enquadráveis nas hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

No caso em exame, a materialidade e a intenção dolosa restaram suficientemente demonstradas. Conforme apurado pela fiscalização, a contribuinte efetuou, de maneira reiterada, pagamentos lastreados em documentos que não comprovam a efetiva prestação de serviços, revelando a inexistência de causa legítima para as despesas contabilizadas. A fragilidade e inconsistência dos elementos apresentados, aliadas à habitualidade da conduta, afastam a hipótese de mero erro ou irregularidade formal.

Além disso, os autos indicam que tais pagamentos serviram para viabilizar a transferência de recursos sem adequada identificação dos beneficiários, circunstância que evidencia a intenção de ocultar a ocorrência do fato gerador ou suas características essenciais. Esse comportamento se enquadra no conceito legal de fraude e sonegação, podendo ainda caracterizar conluio quando há participação de terceiros na viabilização da prática.

Importa destacar que o dolo, no âmbito tributário, se revela pelo conjunto de circunstâncias fáticas, sendo desnecessária a confissão expressa do contribuinte. No presente caso, a criação e utilização de despesas desprovidas de substância econômica, com reflexos diretos na redução da carga tributária, constituem indícios robustos de atuação consciente e dirigida à evasão fiscal.

Dessa forma, não procede a alegação de ausência de fundamentação ou de imputação genérica. A motivação do lançamento está devidamente amparada nos fatos apurados e na legislação aplicável, permitindo a perfeita compreensão da conduta atribuída e seu enquadramento jurídico.

Por conseguinte, estando caracterizada a prática de atos dolosos enquadráveis nas hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, mostra-se legítima a aplicação da multa qualificada de 150%, nos termos do artigo 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/1996.

No entanto, esse mesmo artigo 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterada pela Lei nº 14.689/2023, assim prevendo atualmente:

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

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

(...)

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

(...)

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

Resta aplicável, no caso, a retroatividade benigna prevista na alínea c do inciso II do art. 106 do CTN:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Dessa forma, o percentual da multa de ofício qualificada deve ser reduzido para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna.

Dispositivo

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito, dar provimento parcial para reduzir a multa qualificada para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

É como voto.

documento assinado digitalmente

Ricardo Pezzuto Rufino