



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720069/2015-16
ACÓRDÃO	1201-007.275 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PHAROL SERVICOS E CONSTRUÇOES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. CARF. INSTÂNCIA REVISORA

A ausência de impugnação específica quanto à infração decorrente da aplicação incorreta do coeficiente de presunção do lucro presumido impede o exame do tema pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em razão de sua função revisora. Apenas em hipóteses excepcionais, envolvendo matéria de ordem pública cognoscível de ofício, é possível apreciar questões não suscitadas na instância anterior.

REVELIA. NÃO CONHECIMENTO.

Ausente impugnação tempestiva, operou-se a preclusão consumativa. Recursos voluntários de coobrigados que não impugnaram não são conhecidos, por não versarem sobre afastamento da revelia.

ARROLAMENTO DE BENS. COMPETÊNCIA. RECURSO VOLUNTÁRIO

Compete ao contribuinte apresentar pedido de substituição de bens arrolados à Receita Federal do Brasil do seu domicílio tributário. O arrolamento de bens não constitui matéria de competência deste Conselho, nos termos de seu Regimento Interno, motivo pelo qual não se conhece do recurso voluntário quanto a este ponto.

DECADÊNCIA. FATO GERADOR 2010. DOLO. INCISO I DO ART. 173 DO CTN.

Evidenciado dolo nas condutas praticadas pelos Recorrentes, aplica-se o prazo previsto no inciso I do art. 173 do CTN. Considerando os fatos geradores de 2010, o prazo decadencial iniciou-se em 01/2011, possibilitando a constituição do crédito até janeiro de 2016. Com a

lavratura e intimação do auto de infração em 23/03/2015, afasta-se qualquer alegação de decadência.

IRRF. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA CAUSA DO PAGAMENTO

O art. 61 da Lei nº 8.981/1995 estabelece incidência de IRRF em três hipóteses relacionadas ao pagamento: ausência de identificação do beneficiário, inexistência de comprovação da operação e falta de demonstração da causa do pagamento. No caso, não se trata apenas da ausência de documentos, mas da confiabilidade dos apresentados. A não confirmação pelos beneficiários indica ocultação do real destinatário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO ESPECÍFICO COMPROVADO

Evidenciado dolo específico do sujeito passivo, que buscou impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal e alterar suas características essenciais, com o objetivo de reduzir o IRPJ e CSLL decorrentes da aplicação do coeficiente de presunção e ocultar os beneficiários dos cheques. Configurando infração aos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64. Redução da penalidade de 150% para 100%, em razão da superveniência da Lei nº 14.689/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (a) conhecer em parte do recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Os Conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral), Marcelo Antônio Biancardi e Isabelle Resende Alves Rocha acompanharam o relator pelas conclusões; e (b) na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento apenas para aplicar a retroatividade benigna reduzindo o índice da qualificação da multa de ofício para 100%, nos termos do voto do Relator. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva(substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo decorre do Auto de Infração nº 15540.720069/2015-16, lavrado pela DRF/Niterói em desfavor da Recorrente, Pharol Serviços e Construções (CNPJ nº 03.581.252/0001-40). O lançamento constituiu crédito tributário de IRPJ, CSLL e IRRF, que totalizam R\$ 5.932.323,78 (cinco milhões, novecentos e trinta e dois mil, trezentos e vinte e três reais e setenta e oito centavos), correspondentes ao ano-calendário de 2010:

TRIBUTO	CRÉDITO TRIBUTÁRIO
IRPJ	R\$ 903.352,01
CSLL	R\$ 292.119,99
IRRF	R\$ 4.736.851,78
Total do Crédito	R\$ 5.932.323,78

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a abertura da fiscalização decorreu da identificação de indícios de apuração incorreta do coeficiente de presunção do lucro presumido. O documento também registra sinais de possíveis infrações tributárias, supostamente praticadas com o objetivo de ocultar os beneficiários efetivos de cheques emitidos.

Segundo o agente público, as atividades da empresa Pharol Serviços consistem na prestação de serviços auxiliares de engenharia e na locação de máquinas e equipamentos. Em razão dessa natureza, suas receitas estão sujeitas ao percentual de presunção de 32% para determinação do lucro presumido. Entretanto, ao apresentar a DIPJ, a contribuinte utilizou o percentual de apenas 8%, sem apresentar justificativa para tanto.

Na visão da fiscalização, ficou caracterizado que a Recorrente apresentou declarações falsas, comportamento que demonstraria o propósito de encobrir fatos geradores e dificultar o controle tributário. Com base nesse entendimento, procedeu-se ao lançamento de IRRF, à alíquota de 35%, sobre pagamentos realizados a beneficiários não identificados e destituídos de causa.

Por fim, a conduta dos fiscalizados foi caracterizada como dolosa, o que motivou a qualificação da multa de ofício e a responsabilização solidária do Sr. Marcos Antônio Teles

Ribeiro, na qualidade de sócio-gerente. Em síntese, o TVF resume as condutas imputadas ao contribuinte da seguinte forma:

- i) Apresentação de declarações com informações falsas;
- ii) Falta de pagamento de tributos;
- iii) Escrituração contábil sem as características exigidas por lei;
- iv) Falta de apresentação de documentação suporte da escrituração contábil (extratos bancários).

Na impugnação apresentada, a pessoa jurídica sustentou que os cheques identificados pela fiscalização como pagamentos sem comprovação de beneficiários e causa correspondem, na realidade, a todos os pagamentos realizados a título de locação de máquinas e equipamentos subcontratados.

A Recorrente afirmou ainda que a obrigação tributária se encontrava extinta por decadência, uma vez que os fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 2010, e o lançamento correspondente somente foi formalizado em 2015. Por fim, requereu a desqualificação da multa de ofício, para o patamar ordinário de 75%, ante a ausência de dolo.

Em primeira instância, a 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto rejeitou a defesa apresentada. Transcrevo, abaixo, a ementa do acórdão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), não havendo que se falar em nulidade quando observados, nos lançamentos formalizados, os requisitos contidos no art. 142 do CTN, bem como o disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa à matéria que não tenha sido expressamente contestada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. IMPOSTO DE RENDA TRIBUTADO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE.

A aplicação do disposto no art. 61 da Lei 8.981, de 1995 decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela administração tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%.

A incidência em referência sustenta-se na presunção legal de que os pagamentos foram utilizados em operação, passível de tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento.

No caso, a constituição do crédito tributário correspondente só pode ser efetivada com base no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, sendo a decadência do direito de se promover tal procedimento disciplinada pelo disposto no art. 173, I, do mesmo diploma.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda retido na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros, pessoas físicas, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA QUALIFICADA.

Deve ser mantida a multa qualificada pelo evidente intuito de fraude quando comprovadas as ações ou omissões dolosas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O colegiado concluiu que a responsabilidade solidária atribuída a Sr. Marcos Antônio não foi contestada, assim como a infração relativa ao coeficiente de presunção do lucro presumido. Foi afastada a preliminar de cerceamento do direito de defesa e contraditório. Quanto ao mérito, a Turma decidiu manter a exigência de IRRF sobre os pagamentos realizados sem causa a beneficiários não identificados.

Segundo o acórdão recorrido, a contribuinte teria manipulado seus registros contábeis, inserindo prestação de serviços distinta da efetivamente realizada. Tal conduta foi agravada pela apresentação de recibos contestados pelos supostos beneficiários, que negaram o recebimento ou a assinatura dos documentos, evidenciando dolo apto a justificar a aplicação da multa qualificada.

Insatisfeitos com o desfecho do julgamento, a contribuinte e o responsável apresentaram recurso voluntário contra a decisão, reiterando, em essência, os mesmos argumentos já expostos na impugnação. Consta ainda nos autos petição do Sr. Marcos Antônio, na qual requer a substituição dos bens previamente arrolados.

O processo foi inicialmente distribuído para relatório do conselheiro André Severo Chaves. Com o desligamento deste conselheiro deste órgão administrativo fiscal, os autos foram redistribuídos à minha relatoria, razão pela qual os submeto à apreciação do colegiado.

No que importa, esse é o relato.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Relator, **Renato Rodrigues Gomes**.

Da admissibilidade do recurso:

O recurso voluntário foi interposto tempestivamente e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade. Por isso, passo ao seu conhecimento.

Delimitação da matéria controvertida:

A contribuinte inaugura seu recurso afirmando que todas as matérias foram devidamente impugnadas e pleiteia o recebimento da petição com efeito suspensivo, abrangendo todas as exigências fiscais relacionadas ao IRPJ, CSLL e IRRF.

É cediço que a fase contenciosa do Processo Administrativo Fiscal (PAF) somente se inicia formalmente com a impugnação apresentada pelos autuados. É nesse instante que o contribuinte define a matéria controvertida a ser examinada pela autoridade julgadora, podendo expor suas razões e produzir provas em defesa de seus interesses.

Nos termos do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente objeto de contestação pelo impugnante. Tal premissa é fundamental tanto para a adequada instrução do processo quanto para a delimitação do escopo da decisão administrativa:

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

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

A ausência de impugnação específica a determinado ponto configura aceitação tácita da exigência fiscal correspondente. Nos casos de impugnação parcial, em que parte da exigência é reconhecida enquanto outra é contestada, à revelia incide sobre os pontos não impugnados.

Como relatado, foram imputadas ao contribuinte duas infrações fiscais distintas: a primeira, referente ao IRPJ e à CSLL, em razão da aplicação incorreta do coeficiente de presunção do lucro presumido; e a segunda, relativa à cobrança de IRRF sobre pagamentos realizados a beneficiários não identificados e desprovidos de causa comprovada.

Embora o contribuinte tenha apresentado duas peças de impugnação (e-fls. 2.251/2.259 e 2.905/2.913), observo que não houve questionamento específico quanto à infração decorrente da aplicação incorreta do coeficiente de presunção do lucro presumido. Dessa forma, não se configurou lide administrativa sobre o ponto, razão pela qual este Conselho não detém competência para apreciá-lo.

Tal limitação decorre da natureza revisora do CARF. Somente em hipóteses excepcionais, quando se tratar de matéria de ordem pública cognoscível de ofício, é possível apreciar questão não submetida à instância anterior. No caso concreto, não se verifica tal situação, razão pela qual permanece vedada a análise de pontos não suscitados pelo contribuinte.

O mesmo fato se verifica em relação à imputação de responsabilidade solidária ao Sr. Marcos Antônio. Embora devidamente cientificado do Auto de Infração (e-fls. 2.244/2.345), não apresentou defesa própria, limitando-se a atuar como representante da pessoa jurídica. Esta, por sua vez, também não formulou defesa específica em seu favor, razão pela qual a matéria permanece incontroversa.

Cumpré destacar que o responsável revel pode intervir no processo em qualquer momento antes do trânsito em julgado. Contudo, sua atuação restringe-se à fase em que o feito se encontra, não lhe sendo permitido apresentar novos pedidos em sede recursal. Em outras palavras, o efeito devolutivo do recurso é limitado pela dimensão horizontal (extensão) das matérias impugnadas pela pessoa jurídica em primeira instância.

No caso em análise, verifico que, diferentemente do ocorrido nas impugnações, o recurso voluntário apresentou capítulo específico para afastar a responsabilidade do Sr. Marcos

Antônio. Contudo, à luz das premissas delineadas neste voto, a matéria encontra-se preclusa, uma vez que não foi suscitada na instância inicial, sendo vedado a este Conselho apreciá-la sob pena de supressão de instância.

Feita essa explicação inicial, a controvérsia recursal limita-se aos seguintes pontos:

- i) Reconhecimento da decadência do direito de lançar;
- ii) Cancelamento do lançamento do IRRF à alíquota de 35%;
- iii) Requerimento de desqualificação da multa de ofício;
- iv) Pedido de substituição de bens arrolados.

Delimitada a extensão do recurso voluntário, passo à análise de suas razões.

Preliminar | Do pedido de substituição de bens arrolados:

O Recorrente, Sr. Marcos Antônio, apresentou pedido para substituição dos bens arrolados. O arrolamento é instituto legalmente prevista com a finalidade de resguardar o crédito tributário. Atualmente, sua aplicação ocorre quando o débito fiscal é superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) e representa mais de 30% do patrimônio conhecido do contribuinte.

Sua finalidade é assegurar o acompanhamento das mutações patrimoniais e evitar a dilapidação de bens, de modo a resguardar a efetividade da futura cobrança do crédito tributário. A Instrução Normativa RFB n.º 1.565/2015, aplicável à época do protocolo do pedido, disciplinava o procedimento que o sujeito passivo deveria seguir para efetuar a substituição de bens:

Art. 12. O AFRFB lotado na divisão, no serviço, na seção ou no núcleo competente para realizar as atividades de controle e cobrança do crédito tributário da unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo poderá, a requerimento do sujeito passivo ou de ofício, substituir bem ou direito arrolado por outro de valor igual ou superior, observado o disposto nos arts. 4º, 5º e 7º.

Art. 17. É facultado ao sujeito passivo apresentar recurso administrativo no processo de arrolamento de bens e direitos, no prazo de 10 (dez) dias contado da data da ciência da decisão recorrida, nos termos dos arts. 56 a 65 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

§ 1º O recurso será apreciado pelo chefe da divisão, do serviço, da seção ou do núcleo competente para realizar as atividades de controle e cobrança do crédito tributário da unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo que, se não o acatar, o encaminhará ao titular da unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 2º A decisão proferida pelo titular da unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo será definitiva na esfera administrativa.

Como se verifica do texto acima, competia ao contribuinte apresentar o pedido de substituição de bens à RFB do seu domicílio tributário. Tal entendimento encontra respaldo no Regimento Interno deste Conselho, que não prevê o arrolamento de bens como matéria passível de apreciação por este conselheiro.

A propósito, cito o acórdão nº 2202-003.852, relatado pela Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio, que trata de questão análoga:

NULIDADE DO TERMO DE ARROLAMENTO SEM A INSTAURAÇÃO DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

A discussão sobre a regularidade do arrolamento bens (conforme será esclarecido detalhadamente no item 1.7 da presente decisão) não merece ser conhecida. Isso porque, nos termos do artigo 3º do Regimento Interno do CARF (Portaria nº 356/2015) e 17 da Instrução Normativa nº 1565/2015, **o CARF não possui competência para analisar matéria relativa a arrolamento de bens, uma vez que esse procedimento não diz respeito à determinação e exigência de créditos tributários.**

Isto posto, considerando que a matéria relativa ao arrolamento de bens deve ser apreciada em procedimento administrativo específico, e não se insere na competência deste Conselheiro, deixo de conhecer neste ponto.

Mérito | Do pedido de reconhecimento de decadência:

As Recorrentes alegam que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 23 de março de 2015. A partir desse fato, defendem que os créditos tributários relativos a fatos geradores do ano-calendário de 2010 encontram-se atingidos pela decadência.

Alegam, ainda, que a fiscalização não logrou êxito em comprovar a existência de dolo por parte da empresa e que, tendo havido a declaração dos tributos acompanhada de recolhimento parcial, deve incidir o prazo decadencial de cinco anos previsto no § 4º, art. 150 do CTN, em detrimento do disposto no inciso I do art. 173.

Em regra, a prática de qualquer ato jurídico está submetida a limite temporal específico. No contexto das relações tributárias, os institutos da prescrição e da decadência assumem a função de regular e estabilizar os vínculos obrigacionais, em conformidade com o princípio constitucional da segurança jurídica.

A decadência, em particular, é caracterizada como a extinção de um direito potestativo em decorrência da inércia do seu titular. No contexto tributário, a Fazenda Pública possui um prazo decadencial de 5 (cinco) anos para exercer sua competência tributária ativa e constituir o crédito tributário por meio do lançamento fiscal.

O instituto da decadência possui dois marcos temporais distintos, que alternam conforme o tipo de lançamento fiscal. Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é de cinco anos, contados a partir do fato gerador, § 4º do art. 150 do CTN:

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

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

A norma expressamente afasta a regra geral de decadência do caput nos casos de dolo, fraude ou simulação. Nessas situações, aplica-se a regra do inciso I do art. 173 do CTN, própria dos tributos sujeitos a lançamento de ofício:

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

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

Nessa hipótese, o prazo decadencial começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Esse entendimento foi incorporado por este Conselho nas Súmulas CARF nº 72 e nº 101:

Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em exame, as Recorrentes alegam que os créditos tributários referentes ao ano-calendário de 2010 encontram-se atingidos pela decadência, por não haver infrações

dolosas que justifiquem a alteração da contagem do prazo do § 4º do art. 150 para o inciso I do art. 173 do CTN.

Não assiste razão às Recorrentes. Como será demonstrado adiante, restou evidenciado o dolo nas condutas praticadas, de modo que não se sustenta a argumentação de que teria ocorrido apenas um erro na aplicação das alíquotas do coeficiente de presunção e de que houve a completa identificação dos beneficiários dos cheques apontados pela fiscalização.

Logo, com base no art. 173, inciso I, do CTN, e no contexto do lucro presumido, o prazo decadencial referente aos fatos geradores de 2010 iniciou-se em 01/2011. Considerando o prazo quinquenal, a constituição do crédito poderia ocorrer até janeiro de 2016. Diante da lavratura e intimação do auto de infração em 23/03/2015, resta afastada qualquer alegação de decadência.

Mérito | Do pedido de cancelamento do IRRF:

Ao prosseguir com a análise do recurso voluntário, constato que os Recorrentes pretendem o cancelamento do lançamento do IRRF, argumentando que os cheques mencionados pela fiscalização foram empregados exclusivamente no pagamento de máquinas e equipamentos locados.

De acordo com as Recorrentes, os carreteiros – proprietários dos veículos locados – recebiam os cheques diretamente da empresa Pharol no local da obra, criando situações de confusão entre contratante e executora. Para sustentar essa narrativa, anexaram ao recurso relação dos cheques, identificação dos beneficiários, extratos bancários e cópias dos documentos que consideram comprobatórios de cada pagamento.

Em relação ao tema, o art. 61 da Lei nº 8.981/1995 estabelece a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte sobre qualquer pagamento realizado por pessoa jurídica quando não houver identificação do beneficiário, comprovação da operação ou da causa:

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](#).

O artigo em referência estabelece três situações em que incide o imposto de renda na fonte, sempre relacionadas ao ato de pagamento: i) ausência de identificação do beneficiário; ii) inexistência de comprovação da operação; e iii) falta de demonstração da causa que motivou o pagamento.

No que se refere à **identificação do beneficiário** do rendimento, trata-se da individualização da pessoa que efetivamente auferiu a renda, isto é, aquela a quem se imputa a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda. O termo **operação** diz respeito ao negócio jurídico ou ato econômico que deu origem à renda tributável. Já a **causa** corresponde ao fundamento que legitima a realização do ato, negócio ou obrigação.

Na ausência de elementos que comprovem a operação, justifiquem a destinação dos valores ou identifiquem o beneficiário, a incidência do IRRF sobre pagamentos não identificados atua como mecanismo de proteção ao sistema tributário, servindo como medida residual para garantir o cumprimento da obrigação principal.

Voltando ao caso, para a adequada solução da controvérsia, é imprescindível avaliar as provas apresentadas, tanto pela fiscalização quanto pelo contribuinte. No que se refere aos recibos, a fiscalização constatou que nenhum deles especifica quem realizou os pagamentos, que a referência à empresa “Pharol Serviços e Construções” foi inserida por carimbo e que há inconsistências nas assinaturas atribuídas aos recebedores.

Em razão das inconsistências apontadas, a fiscalização procedeu ao aprofundamento de sua análise, promovendo diligências junto a um conjunto amostral de pessoas físicas mencionadas nos recibos de pagamento.

As informações colhidas nos termos de constatação revelaram respostas divergentes. Alguns declarantes afirmaram ser proprietários do maquinário, outros negaram tal propriedade; alguns relataram ter alugado os equipamentos, enquanto outros disseram nunca tê-los alugado. Certos indivíduos não reconheceram as assinaturas constantes nos recibos.

Em comum, todos os declarantes afirmaram não conhecer a empresa Pharol nem o Sr. Marcos Antônio, relatando que os pagamentos teriam sido efetuados por pessoa identificada como Márcio. Ressaltaram, ainda, que não permaneceram com cópias de recibos ou contratos.

Para facilitar a análise das provas, apresento um quadro-resumo das informações, que proporciona uma visão objetiva e organizada dos elementos constantes nos autos:

Nome	Confirma o Recebimento	Conhece a empresa Pharol	E-FL.
Acirejo Coelho da Silva	SIM	NÃO	970
Anibal de Souza Simão	NÃO	NÃO	974
Antônio Carlos Mota da Cunha	SIM	NÃO	976
Antônio José Soares Júnior	SIM	NÃO	979
Carlos Alberto Pereira Pinto	NÃO	NÃO	982
Carlos Alessandro Souza Cardoso	SIM	NÃO	988
Fernando da Silva Carvalho	SIM	NÃO	990
Fernando Ferro Costa	SIM	NÃO	993
Flavio Azevedo Simão	SIM	NÃO	996
Francisco Bitencourt	SIM	NÃO	998
Isabel Ramos Martins Pimentel	SIM	NÃO	1.002
Tomires Ferreira Pimentel	SIM	NÃO	1.002
Oscarino da Costa Albino	SIM	NÃO	1.006

Dessa forma, rejeito a afirmação das Recorrentes de que os proprietários dos veículos locados recebiam os cheques diretamente da empresa Pharol no local da obra. Uma vez que nenhum dos beneficiários confirmou conhecer a pessoa jurídica ou seu sócio Marcos Antônio, o que fragiliza a confiabilidade das provas apresentadas.

No recurso voluntário, foram anexadas diversas cópias de cheques emitidos pela empresa Pharol. Ao analisá-los, verifico que, ao longo do ano de 2010, os pagamentos foram realizados a cinco pessoas: Aníbal de Souza Simão, Carlos Alberto Pereira Pinto, Carlos Alessandro Souza Cardoso, Francisco Valdereis P. Chagas e Raimundo Luzia Miranda.

A seguir, apresento as informações fornecidas por cada indivíduo em seu respectivo termo de constatação:

Esclarecimentos prestados por Aníbal de Souza Simão

- Declarou ser proprietário de uma pá-mecânica e de uma retroescavadeira, utilizadas apenas em sua propriedade.
- Afirmou que nunca alugou tais equipamentos a qualquer empresa, em especial à Pharol Serviços e Construções, no período de 2009 a 2011.
- Esclareceu que não conhece os senhores Marcos Antônio Teles Ribeiro e Yuri Ferdinandi Crovato.
- Negou a autoria das assinaturas constantes em 26 recibos apresentados pela fiscalização, declarando que não recebeu os valores ali descritos.

Esclarecimentos prestados por Carlos Alberto Pereira Pinto

- Não possuía o equipamento mencionado, Trator Est. D-50, Ref. 307.
- Não realizou aluguéis, nem possui contratos, recibos ou cópias de cheques referentes a tais operações.

- Não mantinha contato com qualquer pessoa para tratar de supostos aluguéis, tampouco sabia onde o trator teria sido utilizado ou quem o teria conduzido.
- Não confirma recebimento de valores a título de aluguel, desconhecendo forma, local e responsáveis por eventuais pagamentos.
- Não conhece a empresa Pharol Serviços e Construções.

Esclarecimentos prestados por Carlos Alessandro Souza Cardoso

- Declarou não possuir a retroescavadeira ref. CF-277, mas informou que alugou uma retroescavadeira em diversos períodos: novembro/2009, janeiro/2010, março a novembro/2010 e janeiro/2011.
- Esclareceu que sublocou o equipamento para uma empresa que conhecia como Alzadar.
- Relatou que as tratativas para o aluguel foram feitas por intermédio de um grupo que também alugava veículos e equipamentos para a empresa. Segundo ele, a retroescavadeira foi utilizada em obras da Prefeitura de Cabo Frio.
- Afirmou que recebia os valores por meio de cheques, mas que não havia contrato escrito, nem recebia cópias dos recibos de pagamento.
- Disse não conhecer a empresa Pharol Serviços e Construções, tampouco os senhores Marcos Antônio Teles Ribeiro e Yuri Ferdinandi Crovato.

A fiscalização não obteve esclarecimentos de Francisco Valdereis P. Chagas e Raimundo Luzia Miranda, pois as correspondências enviadas aos endereços registrados em seus CPF's foram devolvidas pelos Correios como destinatário desconhecido (Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 73/74).

A controvérsia não se restringe à ausência de documentação, mas à confiabilidade dos registros apresentados. A operação, tal como descrita pela Recorrente, existiu apenas no papel, sem se materializar no mundo real. A falta de confirmação pelos beneficiários indica que os documentos podem ter servido como artifício para ocultar o verdadeiro destinatário dos valores, agravando-se o quadro quando envolvidos recursos públicos, situação que impõe fiscalização mais rigorosa.

Por esse motivo, mantenho o lançamento fiscal, pois o conjunto probatório não permite identificar com segurança os beneficiários dos recursos nem a causa dos pagamentos, devendo ser indeferido o pedido de cancelamento do IRRF.

Mérito | Do pedido de desqualificação da multa de ofício:

Visando afastar a incidência da multa qualificada de 150%, os Recorrentes alegam que a aplicação dessa penalidade exige a comprovação de conduta dolosa do contribuinte, caracterizada por sonegação, fraude ou conluio. Argumentam que, no caso em análise, houve apenas equívoco na aplicação da alíquota do coeficiente de presunção do lucro presumido, sem qualquer indício de dolo.

De fato, os Recorrentes têm razão em relação ao critério estabelecido para aplicação desse tipo de penalidade. A multa qualificada decorre de normas sancionatórias que preveem infrações de natureza subjetiva, oriundas da vontade livre e consciente na prática do ato ilícito. Em outras palavras, exige-se a comprovação do dolo específico na conduta do agente infrator.

A imposição da referida penalidade está condicionada à comprovação da existência de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Isso significa que a qualificação da multa somente é admitida quando a infração tributária envolver tais ilícitos penais.

No caso em análise, a autoridade fiscal descreveu no Termo de Verificação Fiscal (e-Fl. 75) as condutas da empresa autuada como dolosas, apresentando fundamentação suficiente para a aplicação da penalidade agravada:

Não bastasse a supressão de tributos ocorrida na ocasião de tais pagamentos, resta claro que a fiscalizada fraudou a fiscalização tributária omitindo operações em seus livros contábeis e agiu ostensivamente a fim de retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, senão vejamos: [...]

O único objetivo da fiscalizada era esconder os verdadeiros beneficiários dos pagamentos efetuados. Com isto evitou que os tributos incidentes sobre estes fossem recolhidos à União, fraudando a fiscalização tributária omitindo operações em seus livros contábeis e agindo ostensivamente a fim de retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. [...]

O conjunto de fatos narrados acima denota que o sujeito passivo agiu dolosamente, com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento dos fatos geradores dos tributos devidos no ano-calendário de 2010, nos moldes dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, o que impõe a qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Constato, ao longo do Termo de Verificação Fiscal, a descrição de situações que denotam comportamento incompatível com os princípios da boa-fé e com o dever fundamental de adimplir os tributos devidos. Esses registros evidenciam a intenção consciente de omitir receitas e de dificultar a atuação da fiscalização, o que justifica a aplicação da penalidade agravada:

- Após o início da fiscalização, a empresa manteve-se com as portas fechadas, inviabilizando o contato direto com os fiscais.
- Em resposta ao termo de fiscalização, o Sr. Marcos Antônio confirmou, de forma inverídica, que a atividade exercida pela empresa seria a de construção civil.
- Ademais, a empresa deixou de apresentar a documentação solicitada, como extratos bancários, e não prestou informações adicionais, o que dificultou sobremaneira a verificação das operações.

Portanto, não é possível classificar a conduta como simples inadimplemento. A contribuinte manipulou de forma evidente as informações lançadas em sua contabilidade, registrando prestações de serviços que não correspondiam à realidade, configurando sonegação. Ademais, apresentou recibos cujos supostos beneficiários não reconhecem o recebimento dos valores nem as assinaturas ali apostas, circunstância que caracteriza fraude fiscal.

O sujeito passivo agiu com dolo específico ao tentar impedir ou retardar o surgimento do fato gerador da obrigação tributária principal e ao manipular suas características essenciais. Tal conduta buscou reduzir os valores de IRPJ e CSLL decorrentes do coeficiente de presunção e, simultaneamente, ocultar os verdadeiros beneficiários dos cheques, implicando descumprimento do IRRF. Esses comportamentos configuram, de forma inequívoca, infração aos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Diante do cenário fático-probatório delineado nos autos, não subsistem dúvidas quanto à configuração do dolo específico apto a justificar a aplicação da multa qualificada. Contudo, em razão da superveniência da Lei nº 14.689/2023 - cuja retroatividade se impõe por força do princípio da retroatividade benigna - este Conselheiro, de ofício, promove a redução da penalidade de 150% para 100%.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, encaminho meu voto no sentido de:

- i) Negar conhecimento ao capítulo do recurso voluntário relativo à aplicação incorreta do coeficiente de presunção do lucro presumido e à imputação de responsabilidade solidária ao Sr. Marcos Antônio, uma vez que tais questões não foram suscitadas na instância inicial, sendo vedado a este Conselho apreciá-las sob pena de supressão de instância.

- ii) Negar conhecimento ao pedido relativo à substituição dos bens arrolados, diante da manifesta ausência de competência deste Conselho para apreciar tal matéria;
- iii) Negar provimento ao pleito de decadência, considerando a evidência de dolo nas condutas praticadas, circunstância que justifica a aplicação do prazo previsto no inciso I do art. 173 do CTN.
- iv) Negar provimento ao recurso quanto ao lançamento fiscal do IRRF, mantendo-o, pois os elementos de prova não permitem identificar os beneficiários dos cheques nem a causa dos pagamentos.
- v) Manter a multa qualificada, reduzindo a penalidade de 150% para 100%, em razão da superveniência da Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes

Conselheiro Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha, redatora designada.

Após os debates desenvolvidos na sessão de julgamento, a maioria deste colegiado acompanhou o Conselheiro relator pelas conclusões no que se refere ao conhecimento do recurso apresentado pelo Responsável, Sr. Marcos Antônio. Desse modo, fui designada como redatora do voto vencedor para esse ponto da decisão, nos termos do art. 114, §9º, do RICARF¹.

Como bem narrado pelo i. relator, “Embora devidamente cientificado do Auto de Infração, (o Sr. Marcos Antônio) não apresentou defesa própria, limitando-se a atuar como

¹ 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 (...)

§ 9º Na hipótese em que a decisão acolher apenas a conclusão do voto do relator, será designado um dos conselheiros que votou pelas conclusões para apresentar ementa e voto vencedor, em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria vencedora.

representante da pessoa jurídica.”. Já contra a decisão de primeira instância, tanto a empresa, quanto o responsável solidário interpuuseram recurso voluntário, em peça única.

Ao delimitar a matéria controvertida, o i. relator entendeu que, embora o responsável solidário não tenha impugnado os autos de infração de origem, a ele não se aplicariam os efeitos da revelia, já que o revel poderia intervir no processo em qualquer momento antes do trânsito em julgado. No caso concreto, contudo, como não havia sido questionada a matéria relativa à imputação de responsabilidade solidária na impugnação, tal ponto não poderia ser analisado por este Conselho, em razão da preclusão consumativa.

Foi esse o ponto de divergência. Embora as conclusões sejam as mesmas, a maioria do colegiado entendeu que o recurso apresentado pelo responsável solidário, em peça consolidada com a pessoa jurídica, não deveria ser conhecido em razão da revelia.

Conforme dispõe o art. 21 do Decreto nº 70.235/1972, a ausência de apresentação de impugnação dentro do prazo legal acarreta a declaração de revelia do sujeito passivo, encaminhando-se o processo para a fase preparatória para cobrança amigável do crédito tributário, em regra. Nessa situação, a exigência torna-se definitiva na esfera administrativa, uma vez que não se instaura a fase litigiosa do procedimento em relação ao contribuinte revel.

No caso concreto, apenas não se iniciaram os atos de cobrança amigável porque a empresa apresentara impugnação. Ainda, pouco importa que não tenha sido declarada à revelia nos presentes autos, visto que seus efeitos decorrem da norma processual.

Em outras palavras, o sujeito passivo regularmente intimado que deixa de impugnar o auto de infração no prazo de 30 dias perde, em sede administrativa, a oportunidade de discutir o lançamento, ficando consolidada sua responsabilidade tributária tal como exigida pela fiscalização, a não ser que a obrigação principal seja extinta pelas instâncias de julgamento.

A jurisprudência deste Conselho é predominante nesse sentido, reconhecendo que a revelia importa a definitividade do lançamento para o revel, impedindo a apreciação de recurso voluntário sobre o mérito da autuação apresentado posteriormente por quem não exerceu o direito de impugnação. É o que se observa na ementa exemplificada a seguir, de julgamento proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal para o impugnante, ocorrendo a preclusão processual para os demais interessados que não apresentarem impugnação, salvo no caso de matéria de ordem pública. **Além da**

matéria impugnada, a impugnação tem, como um de seus elementos caracterizadores, o próprio impugnante: isso significa que o processo fiscal será instaurado apenas com relação a quem apresentou impugnação e na medida da matéria impugnada. Nessa linha, se apenas o devedor principal apresentar impugnação, o processo administrativo será instaurado com relação apenas a ele, ocorrendo a preclusão processual quanto aos demais responsáveis solidários que não se manifestaram. (Acórdão nº 9303-016.555 – CSRF, 19 de fevereiro de 2025, relatora Tatiana Josefovicz Belisário, redator designado Vinícius Guimarães)

Não posso deixar de destacar a razoabilidade do raciocínio construído pela Conselheira Tatiana Belisário, que conhecia o recurso especial do contribuinte revel no caso ementado acima. Em seu entendimento, a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, que, em seu art. 346, autoriza o ingresso tardio do revel ao feito, afastaria a preclusão processual.

Contudo, entendo que, para enfrentar essa interpretação no caso concreto, seria necessário que o responsável solidário ao menos tivesse arguido o afastamento da revelia em seu recurso, o que não ocorreu.

De fato, entendo que a única hipótese em que se admite conhecer de recurso voluntário interposto por contribuinte revel é aquela em que o recurso busca afastar os efeitos da revelia. Ou seja, o recorrente revel deve contestar o próprio fato de não haver impugnação própria nos autos; alegar alguma nulidade na intimação; outro fato que tenha cerceado o seu direito de defesa; ou mesmo encampar alguma tese jurídica que afaste à revelia, como a aplicação subsidiária do CPC, requerendo seu ingresso tardio no feito.

Nesse caso excepcional, o recurso funcionaria como uma espécie de “pedido de reabertura” da fase litigiosa, atraindo a necessidade de verificar se os efeitos processuais da revelia deveriam ser afastados.

No caso em exame, entretanto, não se verifica tal situação excepcional. O recurso voluntário apresentado não alega qualquer mácula na ciência do lançamento pelo responsável solidário, nem busca comprovar a apresentação tempestiva de impugnação, ou mesmo apresenta tese recursal na tentativa de superar o fato de não ter sido identificada impugnação própria nos autos.

Em suma, diante da revelia caracterizada e não impugnada no próprio recurso, resta inviável o conhecimento do recurso voluntário do sujeito passivo que não apresentou defesa administrativa, em harmonia com o Decreto 70.235/72 e com a jurisprudência predominante do CARF.

ACÓRDÃO 1201-007.275 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15540.720069/2015-16

Assinado Digitalmente

Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha

DOCUMENTO VALIDADO