



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.727023/2022-27
ACÓRDÃO	1201-007.074 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HAVITA IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 31/12/2017, 31/12/2018, 31/12/2019

PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. COMPROVAÇÃO.

Restando demonstrado o dolo do sujeito passivo no cometimento da infração tributária, faz-se mister a qualificação da multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.

A alteração legislativa que reduz a multa de ofício de 150% para 100% atrai a aplicação do instituto da retroatividade benigna, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa qualificada a 100%. Vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah, que dava provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra – Relator

Assinado Digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Eduarda Lacerda Kanieski (substituto[a] integral), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Alexandre Evaristo Pinto.

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo decorrente de lançamento de ofício formulado contra a interessada acima identificada.

O enquadramento legal é o que consta do auto de infração (fls. 02 e ss), em que a infração foi descrita como omissão de *“PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO”*.

Houve qualificação da multa de ofício, elevada ao patamar de 150%. Também consta responsabilização solidária.

Por bem refletir os fatos ocorridos até a data de sua prolação, faço integrar ao presente o relatório da decisão recorrida, de onde é possível colher o seguinte:

Trata-se de procedimento fiscal onde identificadas infrações tributárias que ensejaram os lançamentos nestes autos de **IRRF nos anos calendário 2017, 2018 e 2019**. Demais infrações tributárias foram igualmente apontadas no procedimento, donde decorreram outros lançamentos tributários controlados em diversos processos administrativos fiscais, nos seguintes montantes:

(...)

Além de atuado o sujeito passivo na condição de contribuinte, foram ainda imputadas **responsabilidades tributárias solidárias por interesse comum na situação que constitui os fatos geradores da obrigação principal (art. 124, I)**, nas pessoas de Thiago Mendonça Monteiro, CPF 113.933.247-38, Rogério Girardi Medeiros da Silva, CPF 359.184.318-02, e Lidiane Mendonça Monteiro, CPF 086.329.207-07.

O Termo de Verificação Fiscal – TVF é comum a todos os processos administrativos fiscais acima relacionados, pela pertinência reproduzido integralmente no relatório deste processo, sendo que nestes autos serão tratadas

as especificidades relacionadas ao IRRF lançado, conciliadas a acusação fiscal e a defesa do impugnante.

O contribuinte fiscalizado tem como atividade econômica principal, identificada no seu cadastro CNPJ, o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, CNAE 4639-7-01. Na Junta Comercial do Estado do RJ, foi identificado que a pessoa jurídica possui status de Impedimento Judicial e situação de registro ativo.

Ministério Público Estadual do Rio de Janeiro – RJ (MPRJ) denunciou que a **autuada está envolta em um esquema de sonegação que envolve a criação de empresas de fachada e em nome de laranjas para fraudar a cadeia do ICMS com esquemas de créditos indevidos, vendas para empresas constituídas por interpostas pessoas e que não efetuavam o recolhimento de impostos e operações fictícias entre as empresas para gerar créditos.**

(...)

Destaca a fiscalização que apesar de o foco da operação ter sido o ICMS, as fraudes perpetradas pelo grupo possuem evidente impacto na apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Passa então a descrever os atos praticados no curso do Procedimento fiscal, com destaque aos sucessivos Termos de Intimação e reintimação encaminhados, diligências efetuadas, bem como pedidos de prorrogação de prazo, omissões, esclarecimentos e documentos apresentados pelo contribuinte, conforme consta às folhas 39/69.

Ressalta que em diligência pessoal ao **domicílio tributário informado pela HAVITA** no CNPJ, em Queimados/RJ, identificou-se que **o endereço se tratava de um frigorífico de armazenagem da empresa VILOGI, onde havia uma pequena sala comercial alugada para HAVITA.** O representante da VILOGI informou que esporadicamente os funcionários da HAVITA apareciam para verificação do controle de qualidade.

(...)

Passa então a fiscalização a discorrer sobre as **pessoas jurídicas inexistentes de fato, caracterizadas como fornecedores noteiras da HAVITA.**

Especificamente no que se refere às operações com **KAISSARA ALIMENTOS EIRELI**, destaca a autoridade fiscal as informações obtidas das Declarações fiscais da HAVITA relacionadas a KAISSARA:

(...)

Relaciona então a fiscalização os elementos probatórios e indiciários que levaram à conclusão de que a KAISSARA era uma pessoa jurídica noteira e inexistente de fato. (...)

No que se refere a **DUBAI 10 EMPRESA DE ALIMENTOS LTDA** destaca a autoridade fiscal as informações obtidas das Declarações fiscais da HAVITA a ela relacionadas:

(...)

Relaciona então a fiscalização os elementos probatórios e indiciários que levaram à conclusão de que a DUBAI 10 era uma pessoa jurídica noteira e inexistente de fato (fls. 72/79). (...)

No que se refere a **BROKERS ALIMENTOS LTDA** destaca a autoridade fiscal as informações obtidas das Declarações fiscais da HAVITA a ela relacionadas:

(...)

Relaciona então a fiscalização os elementos probatórios e indiciários que levaram à conclusão de que a BROKERS era uma pessoa jurídica noteira e inexistente de fato (fls. 79/85). (...)

No que se refere a **ASTROS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS**, CNPJ 25.451.385/0001-34, destaca a autoridade fiscal as informações obtidas das Declarações fiscais da HAVITA a ela relacionadas:

(...)

Relaciona então a fiscalização os elementos probatórios e indiciários que levaram à conclusão de que a ASTROS era uma pessoa jurídica noteira e inexistente de fato (fls. 85/88). (...)

No que se refere a **HARAGANO DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA**, CNPJ 28.397.059/0001-84, destaca a autoridade fiscal as informações obtidas das Declarações fiscais da HAVITA a ela relacionadas:

(...)

Relaciona então a fiscalização os elementos probatórios e indiciários que levaram à conclusão de que a HARAGANO era uma pessoa jurídica noteira e inexistente de fato (fls. 88/92). (...)

No que se refere a **WINNERS DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS EIRELI**, CNPJ 29.170.730/0001-12, destaca a autoridade fiscal as informações obtidas das Declarações fiscais da HAVITA a ela relacionadas:

(...)

Relaciona então a fiscalização os elementos probatórios e indiciários que levaram à conclusão de que a WINNERS era uma pessoa jurídica noteira e inexistente de fato (fls. 92/97). (...)

No que se refere a **KELSON DE ALIMENTOS EIRELLI - ME**, CNPJ 07.976.931/0001-79, destaca a autoridade fiscal as informações obtidas das Declarações fiscais da HAVITA a ela relacionadas:

(...)

Relaciona então a fiscalização os elementos probatórios e indiciários que levaram à conclusão de que a KELSON era uma pessoa jurídica noteira e inexistente de fato (fls. 97/71). (...)

No que se refere a **J P DOS SANTOS FERREIRA COMÉRCIO ATACADISTA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EM GERAL**, CNPJ 31.406.857/0001-30, destaca a autoridade fiscal as informações obtidas das Declarações fiscais da HAVITA a ela relacionadas:

(...)

Relaciona então a fiscalização os elementos probatórios e indiciários que levaram à conclusão de que a J P DOS SANTOS era uma pessoa jurídica noteira e inexistente de fato (fls. 101/104). (...)

No que se refere a **PACÍFICOS**, CNPJ 19.453.822/0001-56, destaca a autoridade fiscal as informações obtidas das Declarações fiscais da HAVITA a ela relacionadas:

(...)

Relaciona então a fiscalização os elementos probatórios e indiciários que levaram à conclusão de que a PACÍFICOS era uma pessoa jurídica noteira e inexistente de fato (fls. 104/106). (...)

Em sequência a autoridade fiscal passa a discorrer sobre as Infrações tributárias identificadas (fls. 106/115) e que ensejaram os lançamentos controlados em cada um dos processos administrativos fiscais já relacionados neste Acórdão.

A **infração** tributária donde decorreram os lançamentos de IRRF sobre **pagamentos sem causa ou a beneficiários desconhecidos** (fl. 113) foi assim motivada pela fiscalização, consoante previsão normativa que relaciona – Lei 8.981/1995, art. 61:

- Em resposta ao TIF 0016, **o fiscalizado apresentou comprovantes bancários de pagamentos efetuados a pessoas jurídicas noteiras e inexistentes de fato.**

- Identificou-se também **lançamentos contábeis na conta bancos vários pagamentos à pessoas jurídicas noteiras inexistentes de fato.** Em anexo ao auto de infração constam 3 planilhas discriminando os valores considerados.

- Pelos fatos descritos no Termo de Verificação, restou comprovado que **o contribuinte efetuou pagamentos a terceiros sem causa comprovada.**

Identificada ainda a existência de crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990, art. 1º, incisos I, II e IV, **foi aplicada aos tributos lançados a Multa de ofício qualificada de 150%**, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, § 1º.

(...)

No que tange ao presente processo de protocolo nº 17227-727.023/2022-27 (AI IRRF), **os responsáveis solidários não apresentaram Impugnação** aos lançamentos, tendo a unidade de origem lavrado os competentes Termos de Revelia acostados aos autos (fls. 3533/3535).

O contribuinte HAVITA IMP. EXP. LTDA, a seu turno, apresenta Impugnação aos lançamentos em 31/01/2023 (fls. 3510/3528) onde discorre suas razões de discordância, abaixo resumidas:

- Tempestividade: (...) O lançamento foi cientificado em 02/01/2023, segunda-feira; o prazo para apresentação da impugnação iniciou-se em 03/01/2023; o prazo final para apresentação da impugnação finda em 01/02/2023.

- Preliminar de **Nulidade: fiscalização realizada em local diverso do domicílio tributário do impugnante**: Inobstante o Impugnante possuir regular domicílio tributário em Queimados/RJ, as intimações fiscais informavam que a fiscalização correu em Volta Redonda/RJ; o Termo de Início do Procedimento Fiscal e os Termos Intimação Fiscal lavrados demonstram cabalmente que a fiscalização foi conduzida em local diverso do domicílio tributário do Impugnante; (...) Da leitura do caput do art. 127 do CTN verifica-se que, a princípio, a eleição de domicílio tributário é prerrogativa do contribuinte ...; (...) a Administração Fiscal não pode dificultar a defesa do contribuinte fiscalizado, obrigando-o a se locomover para repartições fiscais distantes, a fim de apresentar informações e/ou documentos que comprovem a veracidade de suas alegações; (...) o prejuízo para a defesa da Impugnante é patente, uma vez que a sua documentação estava em localidade diversa daquela eleita pela Administração Tributária (Volta Redonda - RJ), isto é, a documentação encontrava-se onde deveria estar, ou seja, no domicílio tributário do Impugnante (Nova Iguaçu - RJ), o que certamente tem o condão dificultar a apresentação de esclarecimentos e de documentos para o Fisco; (...) a Súmula CARF no 6 nos ensina que "É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte". Resta cristalino afirmar que a lavratura de auto de infração pode ocorrer, além do domicílio tributário escolhido pelo contribuinte, somente onde o suposto ato ou fato ocorrer; (...) A súmula CARF nº 9 reforça que quem elege o domicílio fiscal é o contribuinte; por indiscutível afronta a ampla defesa do Impugnante, NULO É O AUTO DE INFRAÇÃO E A MULTA, posto que calcado em fiscalização conduzida em localidade diversa daquela estabelecida como seu domicílio tributário.

- **Decadência**: A exigência fiscal em tela cobra IRRF, multa de ofício e juros de mora multa por supostos pagamentos realizados pela impugnante do período de 01.01.2017 a 31.12.2019; A ciência ocorreu em 02/01/2023, segunda-feira, dia útil; O prazo decadencial no ordenamento jurídico é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador; **Seja pelo artigo 150, IV ou pelo art. 173 do Código Tributário Nacional, a decadência encontra-se caracterizada para o ano de 2017**. Destarte, uma vez caracterizada a presença da decadência, o período de 2017 deve ter sua cobrança extinta do AUTO DE INFRAÇÃO.

- Do **vício por motivação**: (...) o ônus da prova é sempre de quem acusa; (...) **como o auto de infração não traz qualquer menção sobre o artigo supostamente infringido pela impugnante, a mesma teve cerceado seu direito à ampla defesa**; (...) o auditor fiscal deixou de informar qual ou quais artigos foram violados pela impugnante. Assim, o auto de infração deve ser integralmente cancelado já que houve cerceamento do direito de defesa;

- No **mérito**: (...) Sob o frágil argumento de que os pagamentos foram realizados sem causa, o auditor-fiscal sequer discorreu uma singela linha sobre o assunto. Embora regularmente identificados, **os pagamentos realizados para as empresas ASTROS; PACÍFICOS; BROKERS; WINNERS; HARAGANO; DABAI 10; KAISSARA; P3 e KELSON foram considerados como se fossem sem causa**; a partir da planilha apresentada pelo auditor-fiscal, **resta evidente que o beneficiário é sabido. Assim, não há que se falar em pagamento sem causa e, portanto, o auto de infração deve ser cancelado**. Além disso, não consta no auto de infração qualquer menção de Leis ou Decretos que tenham sido infringidos pela impugnante a ponto de caracterizar sua lavratura; **Com a identificação dos beneficiários é possível rastrear os pagamentos de forma a permitir que a autoridade fiscal averigue se os receptores declararam corretamente tais pagamentos e se os valores foram oferecidos à tributação, atuando eventual omissão de receitas. O legislador incluiu a hipótese de pagamento sem causa para determinar se os valores recebidos pelo beneficiário estão sujeitos à tributação ou se configuram mera transferência patrimonial, sendo irrelevante ser a causa do pagamento lícita ou ilícita**; (...) todos os pagamentos foram regularmente declarados pela impugnante e foram realizados para compra de mercadorias. Embora sem qualquer fundamentação no auto de infração que justifique o pagamento sem causa, a impugnante acha que o motivo seja esse; (...) o auto de infração e a multa deve ser cancelada por violação do artigo 61, da Lei no 8.981/1995.

- No mérito, igualmente requer a **improcedência da aplicação da multa de ofício com valor superior ao do tributo (efeito confiscatório)**: (...) O Supremo Tribunal Federal tem decidido que é inconstitucional multa cujo valor seja superior ao do tributo devido; (...) Destarte, em nenhuma hipótese o valor da multa aplicada pode ultrapassar o montante de 100%, razão pela qual a imposição da multa de 150%, por flagrante inconstitucionalidade (sic); (Grifei. Grifos do original omitidos)

Em sessão de julgamento realizada em 20/07/2023, a DRJ06 prolatou o acórdão nº 106-035.272 (fls. 3.538 e ss), pelo qual a impugnação foi declarada improcedente. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, bem como 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.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

FORMAS DE INTIMAÇÃO

A intimação poderá ser feita por via postal ou qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. Neste caso, considera-se feita a intimação na data do recebimento, ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação.

SIGNATÁRIO DA INTIMAÇÃO

É válida a ciência da notificação por via postal por outra via ou meio realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, funcionário da empresa, ainda que este não seja o representante legal do destinatário, ou até mesmo nos casos em que seja pessoa estranha ao quadro funcional da empresa.

PROCEDIMENTO FISCAL E LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

O procedimento fiscal e a lavratura de Auto de Infração ou Notificação de Lançamento serão válidos mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. As arguições de inconstitucionalidade de lei são afetas ao Poder Judiciário e fogem à competência da administração tributária.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

DECADÊNCIA. PRAZO MATERIAL.

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, qual seja, o prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ciente da decisão de primeiro grau em 29/08/2023 (fls. 3.569), a recorrente interpôs, no dia 27 do mês seguinte (fls. 3.571), o recurso voluntário de fls. 3.573 e ss. Deduziu alegações similares àquelas já contidas na impugnação.

Culmina, a peça recursal, com pedidos de diligência e de improcedência do lançamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator.

Da admissibilidade e da revelia

O recurso voluntário da contribuinte é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Logo, dele conheço.

Revéis, também nesta segunda instância, os responsáveis solidários. De tal sorte, restarão administrativamente definitivas, contra eles, as exigências fiscais que eventualmente persistam após o presente julgamento. É a inteligência do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Da realização de diligência

A recorrente pleiteia diligência, medida cuja determinação se defere quando, ao sentir da autoridade julgadora, tratar-se de providência necessária, praticável e imprescindível, consoante o que dispõe o artigo 18 do já citado Decreto nº 70.235/72.

Sobre tal medida, filio-me à corrente que entende que tal providência processual só se revela cabível quando as partes exaurem seu mister probatório e, ainda assim, o caso revela indefinições ou carrega dúvidas, não obstante os esforços dispendidos pelos litigantes.

Não sendo esse o caso, e até mesmo por não ser a autoridade julgadora o sujeito processual protagonista na produção probatória, o processo deve seguir seu regular curso, no estado em que as partes desejaram apresentar o caso à autoridade julgadora, e sem nunca cogitar a ela transferir o ônus que lhes pertence.

No caso dos autos, a questão claramente é afeta a tema que se resolve com elementos plenamente possíveis de juntada pelas partes, de modo que, pelo mínimo, o requisito de imprescindibilidade não se revela atendido.

Sendo assim, indefiro o pedido de diligência.

Da nulidade

Preliminarmente, a defesa argui a nulidade. Fundamenta o pleito no fato de a *“fiscalização [ter sido] realizada em local diverso do [seu] domicílio tributário”*, bem assim por ter ocorrido *“vício por motivação”*.

Ocorre que o primeiro argumento defensivo não resiste à disposição normativa de clareza hialina, precisamente quanto ao teor dos artigos 7º, caput, e 9º, § 2º, do já mencionado Decreto nº 70.235/72. Vejamos:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

(...)

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para

cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

(...)

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

Tornando unissonante a matéria, este Tribunal prolatou o verbete sumular nº 27:

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de **jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.** (Grifei)

Quanto ao suposto vício de motivação, a argumentação defensiva se faz sob os seguintes termos: *“como o auto de infração não traz qualquer menção sobre o artigo supostamente infringido pela impugnante, a mesma teve cerceado seu direito à ampla defesa”*.

A recorrente parece não ter atentado para a direta e inequívoca citação da autoridade fiscal ao artigo 61 da Lei nº 8.981/95, bem assim a suas reproduções nos consolidados regulamentos do imposto de renda correspondentes aos períodos objetos da auditoria.

Assim, no p.p., não cabe falar em nulidade, gozando o lançamento de plena higidez frente ao art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 (*“São nulos: (...) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”*).

Da decadência

A recorrente protesta pela decadência, relativamente aos lançamentos afetos ao ano-calendário 2017, *“seja pelo artigo 150, IV ou pelo art. 173 do Código Tributário Nacional”*.

A ciência do lançamento ocorreu em 31/12/2022, conforme documento de fls. 154.

Ainda que a recorrente afirme ter ocorrido decadência independentemente de qual regra de contagem do prazo preclusivo se adote, é evidente que a adoção de um ou de outro critério produz efeitos distintos.

E, acerca da matéria, este Tribunal administrativo possui a súmula nº 114, vazada nos seguintes termos:

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

Assim, considerando a aplicação da regra contida no artigo 173, I, do CTN (*“O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*), bem assim que os fatos geradores do IRRF lançado são diários, a contagem

decadencial para o FG mais remoto (06/01/2017) se inicia em 01/01/2018, culminando, por conseguinte em 31/12/2022.

Como o termo *ad quem* do prazo decadencial em questão é coincidente com a data da regular ciência do lançamento, não há que se falar em incidência preclusiva no caso concreto.

Do mérito

A recorrente alega que não houve pagamento sem causa, uma vez que os beneficiários dos valores foram identificados pela Fazenda.

Assim, para o deslinde da questão de mérito, vale conhecer o dispositivo em que tipificada a infração:

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.

(...) (Grifei)

O texto legal não deixa dúvidas quanto à norma contemplar duas hipóteses distintas para a exigência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte. A primeira, contida no *caput* do artigo, se refere a pagamento a beneficiário não identificado. A segunda, alojada no parágrafo primeiro, aplica-se a casos em que se desconheça a causa do pagamento, embora se saiba em favor de quem ele foi feito.

Não é por acaso que o texto do parágrafo primeiro se dispõe a ilustrar beneficiários. Se a própria lei ilustra potenciais favorecidos do pagamento, não se pode dizer que a hipótese legal em questão exija que o beneficiário seja pessoa não identificada. Isso porque, de acordo com o dispositivo em comento, a incidência do imposto na fonte ocorrerá se a causa do pagamento for desconhecida, independentemente de qualquer outro cenário periférico.

Por fim, o emprego do advérbio também, no texto do parágrafo primeiro, se presta a reforçar a ideia de equivalência ou similaridade, indicando que a norma do parágrafo primeiro "equivale" à do *caput*. Em outras palavras: a materialização da hipótese descrita no parágrafo primeiro atrai a mesma consequência jurídica definida no *caput* do artigo.

Nesse contexto, acertado o posicionamento da autoridade julgadora recorrida, valendo a transcrição do seguinte trecho de seu racional:

O contribuinte se equivoca quanto ao alcance da norma legal que prevê a incidência do IRRF nos pagamentos a beneficiário não identificado ou efetuados a terceiros quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

A literalidade da lei já contradiz o principal argumento de defesa, cujo entendimento caminha no sentido de que a identificação do beneficiário, por si só, já impediria o lançamento do IRRF, não havendo que se falar em pagamento sem causa quando se identifica o seu beneficiário. Na sua desacertada compreensão, caberia a autoridade fiscal rastrear os pagamentos aos beneficiários para averiguar a sua correta tributação, ao revés do contribuinte justificar a sua causa. Nada mais equivocado.

(...)

Com efeito, é a própria lei que prevê a exigência do imposto de renda exclusivamente na fonte não só na hipótese de pagamento a beneficiário não identificado, mas também quando não comprovada a operação ou sua causa. Vejamos que o §1º do art. 674 do RIR/99 não restringe e, tanto menos, pretendeu limitar a sua aplicação tão somente à hipótese de pagamento cujo beneficiário não seja identificado, descabendo ao intérprete fazê-lo.

Ao contrário do que defende, com base nos Termos de Intimação, incumbiria à fonte pagadora identificar os beneficiários e comprovar, individualmente, a operação que justificou o pagamento, porque cada um dos desembolsos efetivados configura a ocorrência de um fato gerador em separado, com vencimento do imposto no dia do pagamento da referida importância.

Observa-se que não há qualquer controvérsia a respeito dos pagamentos, fatos geradores do imposto, porém o contribuinte não busca justificá-los, apontando a operação e a sua causa. Ao revés, agora em sede de Impugnação, o contribuinte traz apenas alegações vazias, desprovidas de qualquer conteúdo probatório, de que os pagamentos se refeririam a compras de mercadorias. Passa ao largo de todo o conteúdo probatório trazido aos autos, que comprovam que as beneficiárias são empresas noteiras, inexistentes de fato, que se articularam para cometer ilícitos tributários com vantagens financeiras indevidas em desproveito do interesse público.

Bastaria ao impugnante, numa hipótese em que a verdade material o amparasse, comprovar a efetividade da operação comercial que ensejou os pagamentos, explicitando sua causa por documentação hábil, o que importaria no cancelamento da exação tributária. De certo não é o que se passa. Sem verdade que o sustente, busca o impugnante desvirtuar a finalidade legal, outorgando à administração tributária que comprove a legitimidade das operações que ela própria alega ter efetuado. Nenhum acervo documental probatório é produzido pela impugnante, somente falácias desprovidas de qualquer razoabilidade.

Neste contexto cumpre atestar a correção do procedimento fiscal, considerando apontar cada um dos pagamentos efetivamente realizados cuja operação ou sua causa não foram comprovadas, segregados em três anexos, não desconstituídos pela defesa: “Pagamentos na ECD coincidentes com os comprovantes bancários”, “Pagamentos na ECD sem comprovação bancária” e “Pagamentos em comprovação bancária não constantes da ECD”.

Note-se que a efetividade dos pagamentos é comprovada pelos próprios comprovantes bancários de depósito/transferência ou mesmo pelos lançamentos contábeis nas contas Bancos, onde o interessado escriturou vários pagamentos que seriam destinados a supostos, “fornecedores”, que eram, em verdade, empresas “noteiras” em conluio, que não podiam vender produtos que nunca tinham comprado ou fabricado, conforme evidenciado nos autos.

Ante o exposto, acertada a exigência de IRRF.

Da qualificação da multa

Em sua redação à época dos fatos, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 assim dispunha:

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 duplicado 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.

Partindo de tal disposição legislativa, a autoridade fiscal limitou-se a assim afirmar:

Por todo exposto neste Termo de Verificação Fiscal – TVF, estamos diante de crimes contra a ordem tributária capituladas no art. 1º, incisos I, II, e IV da Lei nº 8.137/1990. (Grifei)

Com a devida vênia, a Fiscalização não empregou a melhor técnica quanto à matéria. É possível afirmar que a singeleza do capítulo afeto à penalidade de ofício desalinha de todo o restante do feito fiscal.

Impor a penalidade qualificada ao fundamento de que “*todo o exposto*” no TVF tanto autoriza é medida que, na maior parte dos casos, configura uma acusação inespecífica.

Tampouco assim não fora, no caso dos autos não se identifica uma multiplicidade de condutas hostilizadas pela fiscalização. Todo o caso circunda a compra, pela recorrente, de notas fiscais de empresas, em tese, inidôneas.

Não se olvida que, que toda a formulação acerca do ânimo de, em tese, sonegar – emprestada da manifestação do *parquet* estadual – volta-se para a conduta de furtar-se à incidência do ICMS, mas, ainda assim, é inequívoca a utilidade dessa mesma conduta para a supressão do tributo lançado no p.p..

Sob tal quadro de ideias, revela-se acertada a qualificação da multa de ofício, mas não no percentual originariamente aplicado.

Com o advento da Lei nº 14.689/23, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado no sentido de determinar o percentual da multa de ofício qualificada em 100%, quando não há comprovada reincidência, ante o antigo percentual de 150%, conforme a seguinte transcrição:

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; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Entendo que a nova norma deve ser aplicada ao presente caso, de forma retroativa, com fundamento no artigo 106, II, “c”, do CTN, verbis:

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.

Assim vem entendendo este Colegiado, conforme recente decisão exarada no Acórdão nº 1201-006.209, de 19/10/2023, o qual adotou a seguinte ementa:

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

Destarte, a presente qualificação da multa de ofício, realizada sem a comprovação de reincidência do contribuinte, deve ser exigida no percentual de 100%.

Conclusão

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para:

1. Manter a exigência principal lançada;
2. De ofício, reconhecer a retroatividade benigna sobre a multa de ofício, para reduzir o seu percentual de 150% para 100%;
3. Manter a incidência de juros de mora, calculados com emprego da taxa Selic.

É como voto.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra