



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.720175/2019-06
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-006.863 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2024
Recorrentes WP CENTRO ODONTOLOGICO S/S LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2014

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

A hipótese de incidência prevista no art. 61, da Lei nº 8.981/1995, resta perfeitamente caracterizada com a ocorrência de pelo menos um dos seguintes fatos: i) não identificação de quais são os beneficiários dos recursos providos pela recorrente; ou ii) não comprovação da operação ou de sua causa. Assim, não havendo nos autos documentação comprobatória de que os pagamentos se destinaram a beneficiário identificado, ou quando identificado, não tenha ficado comprovada a operação ou sua causa, nenhum reparo deve ser feito ao lançamento tributário.

MULTA DE OFÍCIO. *BIS IN IDEM* INEXISTENTE.

Ao art. 61 da Lei nº 8.981/95 não pode ser atribuída natureza sancionatória. Já a multa de ofício aplicada, decorre de expressa previsão legal, a teor do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Assim, e por consequência lógica, resta absolutamente hígida a exigência da multa de ofício, não cabendo se falar em *bis in idem*.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA DE DOLO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN. INAPLICABILIDADE.

Ao Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. Inteligência da Súmula CARF nº 114, aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA NORMA. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

Arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade não podem ser objeto de apreciação por parte deste Colegiado, conforme o disposto na Súmula n.º 02 do CARF (“**Súmula CARF n.º 02: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária**”).

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA.

O processo administrativo tributário é informado pelo princípio do livre convencimento motivado, o qual permite ao julgador que analise o caso concreto à luz da legislação pertinente e firme seu convencimento a partir da prova constante dos autos, devendo relatar os fundamentos de sua decisão e os motivos que o levaram a determinada conclusão. O indeferimento de pedido de perícia e/ou diligência não caracteriza cerceamento do direito de defesa, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RAZÕES DE DEFESA NÃO APRECIADAS EM SUA COMPLETUDE. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO.

É pacífico o entendimento, tanto no processo administrativo como no judiciário, de que a decisão sendo devidamente motivada e fundamentada, não há que se falar em omissão do julgado, mesmo que não tenham sido abordados todos os pontos trazidos pela defesa.

“O não acatamento das argumentações deduzidas no recurso não implica em cerceamento de defesa, posto que ao julgador cumpre apreciar o tema de acordo com o que reputar atinente à lide”.

Incabível o argumento de que o acórdão recorrido não teria logrado comprovar que as obrigações tributárias seriam resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, eis que o julgador de primeira instância não tem de comprovar absolutamente nada, pois não é parte do respectivo processo. A comprovação dos fatos alegados cabe, tanto à Recorrente quanto à Fiscalização. Ao julgador compete tão somente apreciar os fatos trazidos ao processo diante das evidências a ele carreadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário da Contribuinte e do apontado como responsável solidário, o Sr. MARCO ANTONIO BIANCHINI.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 1401-006.863 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 18088.720175/2019-06

Relatório

Por bem refletir os fatos que envolvem o presente processo, reproduzo o relatório da decisão recorrida (v. e-fls. 8.919/8.936).

Trata o presente processo de auto de infração (fls. 02 e ss), através do qual foi consubstanciada exigência de imposto de renda retido na fonte (IRRF), no valor de R\$10.763.495,23.

Ao valor principal do crédito tributário lançado, referente ao ano-calendário 2014, somam-se multa de ofício de 150% e juros de mora, calculados com emprego da taxa Selic.

A infração foi descrita como *"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA"*.

O enquadramento legal é o que consta dos autos de infração.

Foram arrolados como responsáveis solidários pelo crédito tributário lançado: MARCO ANTONIO BIANCHINI, CLAUDIA MARA ALDRIGUE MAIO BIANCHINI, CAROLINA CAPANA e IPMC EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA.

Consta a existência de processo de representação fiscal para fins penais, autuado sob o n.º 18088.720177/2019 -97.

Conforme o relatório de auditoria fiscal de fls. 101 e ss, houve *"pagamentos e recursos entregues a terceiros, cuja operação ou causa não foi comprovada"*.

Segundo o relato da autoridade fiscal, do total de saídas financeiras identificadas nos extratos das contas bancárias de titularidade da interessada, não foram considerados, na composição da base de cálculo do tributo lançado, os débitos: (i) cuja operação ou causa pode ser identificada pela fiscalização (R\$489.904,33); (ii) em relação aos quais não restou comprovada a utilização para a entrega a terceiros (R\$3.401.433,40 + R\$98.728,39 + R\$274.717,59 + R\$153.365,61); (iii) com indicação de beneficiários cujos montantes são compatíveis com notas fiscais por eles emitidas (R\$569.529,54); (iv) com indicação de pagamentos a empregados cujos valores são compatíveis com os respectivos salários (R\$5.676,44); (v) cujos valores foram creditados em contas bancárias da própria interessada (R\$524.389,76); (vi) cujos beneficiários identificados são compatíveis com os indicados nos lançamentos contábeis (R\$841.765,66).

Assim, dos R\$26.348.861,00 inicialmente identificados como debitados das contas bancárias, R\$6.359.510,72 tiveram suas respectivas operações ou causas identificadas, ou não restou comprovado que tenham sido entregues a terceiros. Logo, a base de cálculo empregada foi R\$19.989.350,30 (= R\$26.348.861,00 - R\$6.359.510,72). A *"Tabela L"*, de fls. 274 e ss individualiza cada um dos débitos que compuseram o montante tributado.

A multa foi qualificada pelas seguintes razões: (i) os pagamentos a terceiros cujas operações ou causas não foram comprovadas não foram escriturados nos registros contábeis digitais; e (ii) a interessada teria praticado crime de sonegação, conforme artigo 71, I, da Lei n.º 4.502/64, uma vez que ao não escriturar apropriadamente os recursos entregues a terceiros, teria agido dolosamente para impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária quanto aos fatos.

Quanto aos responsáveis solidários, anotou, a fiscalização, o seguinte:

- (i) Marco Antônio Bianchini (MARCO BIANCHINI): é sócio de fato na interessada, incidindo nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, conforme as seguintes constatações, nominadas pela autoridade fiscal como “*provas indiciárias*”:
- a sociedade interessada e mais duas – duas tendo MARCO BIANCHINI como administrador não sócio uma como sócio administrador – seriam continuidade de outra, denominada “*M.V. ASSISTENCIA AMBULATORIAL MEDICA E ODONT S/C LTDA*”, e que tinha como sócio MARCO BIANCHINI;
 - MARCO BIANCHINI “*tem o conhecimento necessário para a administração de empresas dos ramos odontológicos e médicos*”;
 - a interessada teria sucedido a “*M.V. ASSISTENCIA AMBULATORIAL MEDICA E ODONT S/C LTDA*” em diversos contratos comerciais;
 - a interessada empregou tipografia muito similar a outras empresas em seus impressos, bem assim compartilha endereço com essas sociedades, cujo imóvel é propriedade de uma empresa também administrada por MARCO BIANCHINI;
 - empregados eram movimentados entre as empresas em que MARCO BIANCHINI constava como administrador, inclusive passando à condição de sócio noutra sociedade que não a interessada no p.p.;
 - a esposa e a prima de MARCO BIANCHINI compuseram o contrato social de empresas em que ele foi nomeado administrador;
 - havia confusão patrimonial entre as empresas administradas por MARCO BIANCHINI;
 - os pais de MARCO BIANCHINI foram fiadores em contrato de locação em que constava como locatária a interessada, mas que era ocupado por outra sociedade, também administrada por MARCO BIANCHINI;
 - MARCO BIANCHINI, familiares e pessoas de seu círculo de relacionamento foram beneficiados com recursos financeiros provenientes das contas bancárias da interessada.
- (ii) Cláudia Maria Aldrigue Maio Bianchini (CLÁUDIA BIANCHINI), esposa de MARCO BIANCHINI e detendo poderes de administração, a ser exercido em conjunto com a outra sócia, teria se omitido, incidindo no artigo 135, III, do CTN, ao permitir:
- que MARCO BIANCHINI fosse sócio de fato na interessada;
 - que recursos financeiros provenientes das contas bancárias da interessada beneficiassem MARCO BIANCHINI, familiares e pessoas de seu círculo;
 - que fossem cometidos crimes contra a ordem tributária.

- (iii) CAROLINA CAPANA, prima de MARCO BIANCHINI e detendo poderes de administração, a ser exercido em conjunto com a outra sócia, teria se omitido, permitindo tudo o que já fora relacionado relativamente à CLÁUDIA BIANCHINI, incidindo, por isso, também no artigo 135, III, do CTN.
- (iv) IPMC Empreendimentos e Participações Ltda (IPMC), seria pessoa jurídica com interesse comum na situação posta, incidindo no artigo 124, I, do CTN, uma vez que pertenceria ao “grupo Bianchini”, um conjunto de “pessoas jurídicas utilizadas pelo casal Bianchini”, com as seguintes características em comum:
- constituídas sem propósito negocial;
 - mesmo objeto social;
 - nunca exerceram atividades fora do grupo;
 - baixa movimentação bancária;
 - sem empregados ou terceiros contratados;
 - proprietárias de imóveis de interesse do “casal Bianchini”.

Sujeitos passivos cientificados, todos, em 24/10/2019 (fls. 7.262/7.270 e ss).

Inconformada, a interessada apresentou, em 25/11/2019 (fls. 7.278), a impugnação de fls. 7.280 e ss, alegando, em síntese:

- que, *"durante o procedimento fiscalizatório a Requerente foi intimada a comprovar o beneficiário e/ou a causa de aproximadamente 3400 débitos bancários"*, sendo que *"de pronto percebe-se que a esmagadora maioria dos pagamentos efetuados e que foram objeto da autuação tiveram os seus beneficiários identificados (cerca de 90%), o que significa dizer que a maior parte do crédito tributário decorre da falta de comprovação – pela Requerente – da operação ou causa que ensejou tais pagamentos"*;
- que *"afirma que não houve, da sua parte, intuito de não colaborar com a fiscalização. Muito pelo contrário, o próprio I. Fiscal, em seu Relatório, mencionou as diversas respostas a notificações por ela protocoladas"*, mas que *"para piorar a sua situação, no período objeto da fiscalização (2014) a Requerente era assessorada por uma contabilidade desorganizada, motivo pelo qual, inclusive, a Requerente rompeu o seu contrato com tal contabilidade, o que deixou o antigo contador desgostoso"*;
- que *"tributo não ser sanção de ato ilícito significa que o montante devido não pode ser dimensionado em razão da ilicitude. E é exatamente o que acontece no caso concreto, em que a alíquota do IRRF exclusivo é majorada em virtude de se tratar de pagamento a beneficiário não identificado ou de operação/causa não comprovada"*;
- que *"exigir da Requerente o tributo devido por terceiro identificado após o reajustamento do rendimento e com uma alíquota de 35% é, sem dúvida, ignorar o conceito de tributo previsto no artigo 3º do CTN"*;

- que “o próprio E. CARF já reconheceu a natureza punitiva da do art. 61 da Lei nº 8.981/1995”, dispositivo legal que fundamentou o lançamento;
- que, considerando que “a maior parte dos pagamentos e recursos entregues a terceiros tributados nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/1995 teve os beneficiários dos pagamentos identificados (cerca de 90% do montante envolvido)”, “poderia o I. Auditor Fiscal, no curso de fiscalização, ter intimado cada uma destas pessoas a comprovar a origem dos recebimentos, bem como se houve ou não a tributação destes valores”, uma vez que “nada impede a cobrança do imposto daqueles que de fato auferiram a renda, inclusive porque eles próprios detêm a capacidade contributiva”;
- que “a conversão em diligência do processo para que TODOS os beneficiários sejam notificados é essencial para se evitar eventual dupla tributação e também para que se verifique a ocorrência concreta da hipótese de incidência, já que da mesma maneira que não pode haver ausência de tributação, não se pode permitir que incida IRRF à alíquota de 35% em desalinho com os próprios preceitos normativos relativos ao imposto de renda”;
- que “mesmo em relação àqueles em que não foi possível identificar o beneficiário, não há indícios contundentes e convergentes para que se conclua pela atividade dolosa da Requerente de impedir que a ausência de tal identificação foi proposital”;
- que “ao menos deverá ser reduzido o Auto de Infração para que sejam excluídos os créditos tributários relativos aos pagamentos efetuados de 01/01/2014 a 24/10/2014”, por terem sido atingidos pela decadência, “tendo em vista que a ciência das autuações se deu em 24/10/2019”;
- que “o Imposto sobre a Renda sujeita-se à modalidade de lançamento por homologação. E, para tal modalidade de lançamento, aplica-se a regra do art. 150, §4º do CTN”, segundo a qual “o prazo para a homologação, quando não fixado em lei, é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, de modo que expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se pronuncie, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”;
- que “a aplicação da multa qualificada de 150% depende da prática de sonegação, fraude ou conluio devidamente comprovada pelo Fisco”, sendo “imprescindível, portanto, que haja a existência de dolo na conduta do contribuinte, não sendo possível a utilização da mera presunção pelo I. Auditor, devendo ser embasada a aplicação dessa penalidade por meio de provas”. Porém, “de acordo com o item 8.2 do Relatório de Auditoria Fiscal, a sonegação fiscal se comprovaria porque a Requerente não contabilizou ou contabilizou indevidamente os pagamentos efetuados a terceiros”;
- que “esclarece-se novamente que a Requerente não agiu dolosamente ao não contabilizar tais pagamentos efetuados. Como explicado anteriormente, a contabilidade atuante à época dos fatos geradores era desorganizada e, por vezes, deixou de cumprir obrigações acessórias”;

- que “*ademais, nos termos do art. 71 da Lei n.º 5.402/1964, sonegar é agir dolosamente com o intuito de impedir ou retardar total ou parcialmente o conhecimento – pela autoridade fazendária – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais de contribuinte*”, porém “*o imposto do qual está sendo cobrado a Requerente é, na verdade, devido por terceiro*”;
- que “*não pode a Administração aplicar mais de uma multa para a mesma conduta. E é exatamente o que ocorre no caso concreto, em que a Requerente foi penalizada a recolher o IRRF à alíquota de 35% após o reajustamento do rendimento líquido (o que representa uma tributação de aproximadamente 54% do montante pago para terceiros) numa situação de decréscimo patrimonial e, ainda, foi penalizada com a aplicação de multa de ofício de 150% do valor do imposto apurado. Ou seja, a Requerente está sendo duplamente penalizada por uma mesma conduta: deixar de informar a operação ou causa que ensejou pagamentos a terceiros e/ou o beneficiário do pagamento*”, “*portanto, caso se entenda pela manutenção da cobrança do IRRF na forma do art. 61 da Lei n.º 8.981/1995, deve ao menos ser cancelada a multa de ofício imposta, sob pena de violação ao princípio do non bis in idem*”;
- que a multa de ofício imposta é inconstitucional.

Em conclusão, disse a interessada que: “*em como plenamente demonstrado que o art. 61 da Lei 8.981/1995 possui caráter sancionatório e, assim sendo, ofende o art. 3º do CTN. Ademais, restou evidenciada a decadência parcial do crédito tributário, bem como que é inaplicável ao caso a multa qualificada de 150% do valor do imposto, seja porque não houve sonegação fiscal, porque a aplicação da referida multa resulta em bis in idem ou, ainda, porque a multa supera o valor do imposto e, portanto, ofende os princípios constitucionais do devido processo legal substantivo, da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco*”.

Pediu que “*seja acolhida a presente defesa para cancelar integralmente o Auto de Infração, arquivando-se o respectivo processo administrativo. Subsidiariamente, acaso não se entenda pelo cancelamento integral do lançamento fiscal, requer (i) A conversão do julgamento em diligência, para que os beneficiários identificados dos pagamentos sejam notificados a comprovar a causa dos recebimentos e, ainda, se estes foram ou não tributados pelo Imposto de Renda; (ii) A redução do Auto de Infração, excluindo-se do lançamento os valores de IRRF apurados para os pagamentos ocorridos entre 01/01/2014 e 24/10/2014, haja vista a ocorrência da decadência em relação a tal período; (iii) O cancelamento da multa aplicada, haja vista o evidente bis in idem no presente caso ou, ao menos, que seja ela reduzida a patamares condizentes e proporcionais ao suposto ilícito cometido e ainda ao dano causado ao erário, haja vista inclusive que não há que se falar em sonegação fiscal no presente caso. Requer, por fim, a realização de sustentação oral no momento oportuno*”.

Em 25/11/2019, CLÁUDIA BIANCHINI apresentou a impugnação de fls. 7.366 e ss. No mérito, reprisou os argumentos da interessada. Contra a responsabilidade solidária pelo crédito tributário, que lhe fora imputada pela fiscalização, após exposição dogmática sobre a responsabilidade tributária imposta pelo artigo 135, III, do CTN, alegou:

- que “*de acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal que acompanha a autuação, o Sr. Marco Bianchini administrava isoladamente a empresa e, na realidade, era sócio de fato da mesma. Ainda, de acordo com o referido*

relatório, todos os cheques emitidos pela WP e os contratos em que referida empresa figurava como parte eram assinados pelo Sr. Marco Bianchini. Da leitura do relatório em referência depreende-se, portanto, que o I. Fiscal concluiu que a administração da empresa era exercida unicamente pelo Sr. Marco Bianchini. Sendo assim, (...) [nenhuma] razão justificaria o enquadramento da Requerente como responsável solidária do débito nos termos do art. 135, III, do CTN (...)”;

- que “o fato de constar no contrato social que a Requerente possuía poderes para administrar — em conjunto com outra sócia — a empresa WP não é suficiente para que ela seja enquadrada como responsável solidária nos termos do art. 135, III, do CTN. Para tanto, há a necessidade indefectível de se demonstrar que a Requerente administrou de fato a WP e que os seus atos praticados com excesso de poderes, infração de lei ou contrato social resultaram no lançamento tributário que ora se pretende anular”;

- que “ainda que se considere que a Requerente era administradora da WP, é importante destacar que a I. Autoridade Fiscal não logrou comprovar que ela cometeu atos com excesso de poderes ou infração à lei, estatuto ou contrato social, pelo contrário, para sustentar a responsabilidade da Requerente alega apenas que ela teria sido omissa ao permitir que o Sr. Marco Bianchini fosse sócio de fato e administrador da empresa”;

- que “a Requerente somente poderia ser responsabilizada pessoalmente se restasse comprovado que, na qualidade de administradora da empresa, agiu dolosamente em seu favor e em prejuízo da \NP e, ainda, que o tributo ora cobrado decorre da prática de atos — por ela própria— com excessos de poderes ou que infringem a lei, o contrato social ou o estatuto”;

- que “vale-se o I. Fiscal de dispositivo previsto em legislação criminal para atribuir à Requerente a responsabilidade disposta no art. 135, III, do CTN. Ocorre que, como exhaustivamente demonstrado, somente podem ser responsabilizados pessoalmente nos termos do art. 135, III, do CTN, aqueles que, na qualidade de administradores, agem com excessos de poderes, que infringem a lei (civil, comercial ou societária) ou o contrato/estatuto social, de forma dolosa e prejudicial à pessoa jurídica”.

Ao fim, CLÁUDIA BIANCHINI formulou pedidos idênticos aos feitos pela interessada, acrescentando pleito expresso de sua exclusão do pólo passivo no lançamento ora impugnado.

Também em 25/11/2019 (fls. 7.482), a IPMC juntou sua impugnação (fls. 7.485 e ss). No mérito, reprisou os argumentos da interessada. Discorreu, ainda, sobre aspectos da responsabilidade tributária estabelecida pelo artigo 124, I, do CTN e alegou, em síntese:

- que “é absolutamente impossível a vinculação da Requerente à prática do fato gerador do tributo objeto de lançamento de ofício, já ela atua em ramo de negócio distinto daquele que atua a WP e, ainda, porque ela não compõe o quadro societário da aludida empresa, sendo, portanto, equivocada a responsabilização da Requerente pelos débitos objeto do auto de infração”;

- que “*se verifica da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, é possível constatar que a E. Corte adota entendimento pacífico no sentido de que o interesse comum do art. 124, I do CTN é jurídico e não meramente econômico, e que, portanto, não basta uma empresa integrar o mesmo grupo econômico para ser responsabilizada (o que dizer então da Requerente que sequer integra o mesmo grupo econômico da empresa WP)*”.

Em conclusão, IPMC formulou pedidos idênticos aos feitos por CLÁUDIA BIANCHINI.

Igualmente em 25/11/2019 (fls. 7.611), MARCO BIANCHINI juntou sua impugnação às fls. 7.613 e ss. No mérito, reprisou os argumentos da interessada. Discorreu, ainda, sobre a responsabilidade tributária prevista nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN. Alegou:

- que não tem interesse “*na omissão da causa e/ou dos beneficiários de pagamentos realizados pela WP*”, já que “*o art. 61 da Lei n.º 8.981/1995 determina que a pessoa jurídica que realizar pagamentos sem identificação (do beneficiário ou da causa) deve recolher IRRF exclusivo à alíquota de 35%*” e ele “*é pessoa física que não concorre para tal obrigação, não podendo ser classificado como contribuinte de tal imposto (IRRF exclusivo)*”;
- que “*se tampouco a WP obteve vantagem com os pagamentos realizados (vez que experimentou decréscimo patrimonial), quem dirá o Requerente*”.

MARCO BIANCHINI concluiu sua peça de defesa com pedidos idênticos aos de IPMC e de CLÁUDIA BIANCHINI.

Não veio aos autos a impugnação de CAROLINA CAPANA.

Recebida a impugnação, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro – DRJ/RJO deferiu parcialmente o recurso, prolatando o Acórdão n.º 12-115.912 – 9ª Turma (v. e-fls. 7.778/7.837), cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2014

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem um dispositivo normativo que lhes atribua eficácia vinculante, não constituem normas complementares de direito tributário.

DOCTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no país, sendo incompetentes para a apreciação de arguições

de inconstitucionalidade de atos normativos regularmente insertos no ordenamento jurídico.

RAZÕES DE DEFESA. SUSTENTAÇÃO ORAL.

Não há, no âmbito da legislação que cuida do processo administrativo fiscal, previsão para a realização de sustentação oral das razões de defesa em sessão de julgamento administrativo de primeira instância.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

A realização de perícia ou diligência tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, presentes os elementos suficientes para a resolução da lide, desnecessária é a determinação de realização de diligência ou perícia.

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

A tributação sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou, ainda que identificados, não se demonstre a causa da entrega dos recursos, decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não se afigurando possível que o sujeito passivo que promove pagamentos nessas condições antecipe o recolhimento do imposto de renda. Nessa situação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PAGAMENTO. BENEFICIÁRIO OU CAUSA NÃO IDENTIFICADOS. CARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DO IRRF.

A comprovação dos repasses financeiros efetuados a beneficiários não identificados ou desacompanhados da comprovação da efetividade das operações retratadas nas notas fiscais, caracteriza pagamentos sem causa comprovada, sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de trinta e cinco por cento sobre a base de cálculo reajustada, em face de expressa determinação legal.

PAGAMENTO SEM CAUSA. LANÇAMENTO DE IRRF. MULTA DE OFÍCIO. BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA.

Distintos os fatos e os bens jurídicos tutelados por cada uma das normas de regência que disciplinam as exigências de IRRF e de multa de ofício, inexistente bis in idem.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

Não sendo possível colher dos autos elementos inequívocos da necessária conduta dolosa para a qualificação da penalidade imposta de ofício, deve-se reduzir a multa para o seu patamar base de 75%.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 124, I, CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. AUSÊNCIA DE DOLO.

A responsabilidade tributária prevista no artigo 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha dolosa entre o sujeito passivo e o solidariamente responsável da conduta tendente a omitir o fato gerador, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a existência de proveito econômico mútuo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, CTN. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO OU INFRAÇÃO. ADMINISTRADOR. SÓCIO INTERPOSTO.

O administrador responde solidariamente pelo lançamento correspondente a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Afasta-se, contudo, a responsabilidade tributária daqueles que, embora tenham figurado no contrato social, não experimentaram na prática qualquer poder de gerência e não tenham contra si veementes indícios de prática de atos ilícitos.

CONDIÇÕES DA AÇÃO. LEGITIMIDADE PASSIVA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA.

A legitimidade da parte é matéria de ordem pública, analisável a qualquer tempo e grau de jurisdição, afastando a preclusão temporal do sujeito passivo solidário que, apesar de não ter impugnado o lançamento, fora alcançado por argumentos de terceiros que lhe aproveitem.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão retro manteve a exigência do tributo (IRRF), nos mesmos montantes em que foram lançados; afastou a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%; manteve os juros de mora com base na SELIC bem assim a responsabilidade solidária do Sr. MARCO BIANCHINI; afastou, ainda, a responsabilidade solidária de CLAUDIA BIANCHINI, CAROLINA CAPANA e IPMC EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

Inconformados com a decisão retro, tanto a Contribuinte quanto o Sr. MARCO ANTONIO BIANCHINI apresentaram os recursos voluntários de e-fls. 7.898/8.003 e 8.006/8.087 respectivamente. Os referidos recursos, basicamente, reiteram os termos da defesa exordial, além dos seguintes pontos:

RECURSO VOLUNTÁRIO DE WP CENTRO ODONTOLÓGICO S/S LTDA

- 1) **Do art. 61 da lei nº 8.981/1995 e da verificação dos pagamentos efetuados** – Neste ponto, a recorrente repete, *ipsis litteris* o conteúdo da impugnação, para arguir, em apertadíssima síntese que foi intimada a justificar uma quantidade enorme de lançamentos; que mais de 90% dos pagamentos teve os seus beneficiários identificados; que não houve intuito, de sua parte, em dificultar o trabalho da Fiscalização; que estava assessorada por uma contabilidade desorganizada;
- 2) **Da natureza sancionatória da norma e da ofensa ao art. 3º do CTN** - Também neste ponto, o recurso voluntário repete a impugnação para arguir, em resumo que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 trata-se, na verdade, de verdadeira norma sancionatória, o que violaria o disposto no art. 3º do CTN;
- 3) **Beneficiários identificados – necessidade de conversão do julgamento em diligência** - Conforme se infere do v. acórdão recorrido, a 9ª Turma Julgadora manteve o lançamento ao argumento de que “o lançamento fundou-se em hipótese de incidência tributária legalmente prevista e apta à exigência de

IRRF. Assim, à mingua de documentos que desconstituam a constatação fiscal acerca da carência de causa e/ou de beneficiários dos pagamentos que compuseram a base de cálculo da exação impugnada, revela-se acertado o lançamento". Ocorre que a solução dada ao presente caso concreto não se mostra acertada, haja vista que, se as informações levantadas durante a fiscalização com base nos documentos apresentados pela Recorrente permitiram a identificação de diversos beneficiários dos pagamentos, deveria então o I. Auditor Fiscal ter aprofundado sua análise no sentido de notificar os referidos beneficiários para que esclarecessem se os valores foram ou não oferecidos à tributação. Diante do exposto, tendo sido a defesa apresentada pela Recorrente prejudicada pelo v. acórdão recorrido, que indeferiu o pedido de diligência por ela realizado, acaso não cancelado o auto de infração para a cobrança de IRRF exclusivo pelos argumentos acima expostos, **deve ser anulada a decisão de primeira instância** ou, ao menos, determinada a conversão do julgamento em diligência pelo I. CARF, a fim de que os destinatários dos pagamentos sejam notificados a comprovar as causas do seu recebimento, bem como para informarem se efetuaram o recolhimento de imposto de renda sobre os valores recebidos;

- 4) **Da decadência** – Em relação à arguição de decadência do direito da Fazenda em efetuar o lançamento referente aos períodos de 01/01/2014 a 24/10/2014, as alegações se repetem em relação à impugnação, devendo ser aplicado ao caso concreto o art. 150, § 4º, do CTN, haja vista que não teria havido dolo em sua conduta.
- 5) **Da multa de Ofício aplicada**
 - a. **Da vedação ao *bis in idem*** - a Recorrente foi penalizada a recolher o IRRF à alíquota de 35% após o reajustamento do rendimento líquido (o que representa uma tributação de aproximadamente 54% do montante pago para terceiros) numa situação de decréscimo patrimonial e, ainda, foi penalizada com a aplicação de multa de ofício de 75% do valor do imposto apurado (após o afastamento da multa qualificada pelo v. acórdão de primeira instância). Ou seja, a Recorrente está sendo duplamente penalizada por uma mesma conduta: deixar de informar a operação ou causa que ensejou pagamentos a terceiros e/ou o beneficiário do pagamento;
 - b. **Da inconstitucionalidade da multa aplicada** - Ainda que a qualificação da multa tenha sido afastada pelo v. acórdão recorrido, neste ponto a Recorrente passa a demonstrar que ainda assim a multa de ofício remanescente deve ser reduzida porquanto o patamar de 75% do valor do crédito tributário em discussão inequivocamente viola os princípios do devido processo legal substantivo, da razoabilidade, da proporcionalidade, da individualização das penas e da vedação ao não confisco;

RECURSO VOLUNTÁRIO DE MARCO ANTONIO BIANCHINI

O recurso voluntário apresentado pelo Sr. Marco Antonio Bianchini também repete os mesmos argumentos já expendidos quando da impugnação. Abaixo, reproduzo os seus argumentos em apertadíssima síntese:

- 1) O acórdão recorrido não teria analisado detalhadamente as razões de defesa do Recorrente, limitando-se a acatar, na íntegra, o Relatório de Auditoria Fiscal;
- 2) Da mesma maneira que o I. Auditor Fiscal, o v. acórdão recorrido também não logrou comprovar que as obrigações tributárias são resultantes de atos praticados pelo Recorrente com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos tendo, na verdade, deixado de analisar tal argumento. Assim, não resta ao Recorrente outra alternativa senão reiterar suas razões de defesa;
- 3) Utilizando-se dos mesmos argumentos adotados pelo recurso voluntário apresentado pela autuada WP, o Sr. Marco Antonio Bianchini também alega a existência de vício no acórdão recorrido, que não teria analisado da melhor forma os documentos juntados aos autos; sustenta que equivocou-se o acórdão recorrido ao entender que os documentos juntados aos autos não comprovariam suas alegações em relação aos reembolsos que teria recebido de parte de seus clientes pela instalação de consultórios odontológicos em suas dependências. Assim, **propugna pela anulação do acórdão recorrido** ou, alternativamente, a conversão do julgamento em diligência para que sejam analisados os documentos apresentados e apuradas corretamente as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sem a inclusão dos valores relativos a reembolsos efetivados por seus clientes a título de adiantamento para a implantação dos consultórios instalados nas sedes dos sindicatos;
- 4) No mais, repete os mesmos argumentos já trazidos quando da impugnação e que são idênticos àqueles adotados pela Autuada WP em seu recurso voluntário, relativamente à decadência e às inconstitucionalidades latentes em relação à multa de ofício aplicada.

Afinal vieram os autos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

Os recursos são tempestivos e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento.

Recurso Voluntário

Como vimos no Relatório, o lançamento tem origem no mesmo procedimento fiscal a que se refere o processo n.º 18088.720174/2019-53, em que fora apontada, dentre outras infrações, a omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada. Em suma, trata-se de lançamento de IRRF incidente sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada por parte da Contribuinte.

Os demonstrativos de e-fls. 274/614, elaborados pela Autoridade Fiscal, expõem os valores constantes do Auto de Infração de e-fls. 02/98. Conforme já informado no Relatório deste voto, foram excluídos do lançamento, não tendo sido considerados na composição da base de cálculo do tributo lançado os seguintes valores: (i) cuja operação ou causa pôde ser identificada pela fiscalização (R\$489.904,33); (ii) importâncias em relação aos quais não restou comprovada a utilização para a entrega a terceiros (R\$3.401.433,40 + R\$98.728,39 + R\$274.717,59 + R\$153.365,61); (iii) com indicação de beneficiários cujos montantes são compatíveis com notas fiscais por eles emitidas (R\$569.529,54); (iv) com indicação de pagamentos a empregados cujos valores são compatíveis com os respectivos salários (R\$5.676,44); (v) cujos valores foram creditados em contas bancárias da própria interessada (R\$524.389,76); (vi) cujos beneficiários identificados são compatíveis com os indicados nos lançamentos contábeis (R\$841.765,66).

Portanto, dos R\$26.348.861,00 inicialmente identificados como debitados das contas bancárias, R\$6.359.510,72 tiveram suas respectivas operações ou causas identificadas, ou não teria restado comprovado que tenham sido entregues a terceiros. Logo, a base de cálculo empregada foi R\$19.989.350,30 (correspondente à diminuição de R\$26.348.861,00 e R\$6.359.510,72).

Foram arrolados como responsáveis tributários pelo crédito lançado as seguintes pessoas físicas e uma pessoa jurídica: MARCO ANTONIO BIANCHINI, CLAUDIA MARA ALDRIGUE MAIO BIANCHINI, CAROLINA CAPANA e IPMC EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA. Após o julgamento da impugnação pela DRJ/RJO restou tão somente o Sr. MARCO ANTONIO BIANCHINI como responsável solidário pelo crédito tributário, em conjunto com a Recorrente.

Portanto, a presente análise restringe-se aos recursos voluntários apresentados pela Contribuinte e pelo Sr. MARCO ANTONIO BIANCHINI. As peças recursais, apesar de serem bastantes extensas, basicamente, repetem os mesmos argumentos já expendidos quando das impugnações, não dialogando com as mesmas. São raríssimas as argumentações que confrontam o decidido pelo acórdão *a quo*, razão pela qual adotarei, quando necessário, o disposto no art. 114, § 12, inc. I, do Regimento Interno do CARF, para reproduzir o teor do acórdão recorrido naquilo que com ele me alinhar, adotando como minhas as suas razões de decidir no presente processo.

Passemos, pois, à análise dos recursos, ponto a ponto.

Do recurso voluntário apresentado por WP CENTRO ODONTOLÓGICO S/S LTDA

1) Do art. 61 da lei nº 8.981/1995 e da verificação dos pagamentos efetuados – da natureza sancionatória da norma e da ofensa ao art. 3º do CTN – da conversão do julgamento em diligência e nulidade da decisão recorrida

Neste ponto, a Recorrente repete *ipsis litteris* o teor da impugnação. Os referidos argumentos já foram detalhados no Relatório, razão pela qual deixo de reproduzi-los aqui. Assim se pronunciou o acórdão recorrido no ponto:

O lançamento de ofício teve por objeto a caracterização de pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, seguindo o disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95:

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

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

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

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

Essa norma configura uma hipótese de incidência do imposto de renda retido da fonte (IRRF), não se confundindo nem com uma sanção e nem com hipótese de incidência do imposto sobre as rendas das pessoas física (IRPF) ou jurídica (IRPJ).

Ou seja, decidiu o legislador que, diante de situações em que o destinatário ou a causa de pagamentos realizados pela pessoa jurídica fiscalizada não fossem, respectivamente, identificados e comprovados, restaria aplicável a presunção legal de que houve transferência de renda a terceiros, cabendo ao agente que enviou os recursos sofrer a incidência do imposto de renda incidente sobre os rendimentos transferidos, à alíquota especial, exigida na fonte, de trinta e cinco por cento.

O fato gerador do imposto, pois, é a aquisição de disponibilidade de renda pelo destinatário, cabendo ao remetente dos recursos arcar com a tributação, na condição de fonte pagadora.

No contexto da auditoria-fiscal de fatos da espécie, coube à autoridade fazendária perquirir a fiscalizada a respeito da efetividade dos negócios jurídicos que deram origem aos pagamentos sob análise, investigando, em particular, a identificação dos beneficiários e da respectiva causa dos pagamentos. Como consequência, cabia à interessada apresentar os esclarecimentos e as provas que entendesse cabíveis.

A autoridade fiscal descreve, com riqueza de detalhes, os procedimentos de auditoria adotados em relação aos débitos havidos nas contas correntes bancárias da interessada, e

que resultaram na identificação de pagamentos que restaram desprovidos de comprovação de destinatário e/ou causa.

Durante o procedimento foram excluídos da base de apuração todos os débitos vinculados a aplicações financeiras, transferências de recursos entre as contas analisadas, bem como os pagamentos cuja causa restou identificada. Houve, inclusive, intimação – e reintimação – da interessada para a apresentação de esclarecimentos e documentos que permitissem o feito. A documentação apresentada foi, então, analisada pela autoridade fazendária, que realizou novas intimações em relação aos pagamentos que remanesceram sem comprovação. Somente diante da ausência de novos esclarecimentos por parte da interessada é que foi lavrada a autuação.

Observa-se, portanto, que foi oportunizado à interessada, ainda no curso da ação fiscal e por várias vezes, a demonstração dos beneficiários e das causas dos pagamentos que serviram de base para o lançamento.

A abertura do prazo impugnatório, após a ciência do auto de infração renovou tal oportunidade. Porém, agora, em sede recursal, para combater o tributo exigido, a fala de defesa concentrou-se no entendimento de haver caráter sancionatório na exigência principal, sobretudo com vistas à alíquota efetiva que se apura em razão do reajustamento da base de cálculo determinado em lei.

Não assiste razão à interessada. Como já discorrido acima, o lançamento fundou-se em hipótese de incidência tributária legalmente prevista e apta à exigência de IRRF. Assim, à mingua de documentos que desconstituam a constatação fiscal acerca da carência de causa e/ou de beneficiários dos pagamentos que compuseram a base de cálculo da exação impugnada, revela-se acertado o lançamento.

Ainda sob o prisma da defesa, segundo o qual o tributo lançado no caso em tela seria, em verdade uma sanção fiscal, da qual não seria merecedora, em razão – dentre outros motivos que relacionou – do franco atendimento ao demandado pela autoridade fiscal, é preciso esclarecer que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, conforme disposto no artigo 136 do Código Tributário Nacional:

*"Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária **independe da intenção** do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato." (g.n.)*

Acertado, portanto, o lançamento, no que tange à apuração da exigência principal.

Com relação ao mérito, propriamente, da autuação, cabe-nos fazer algumas considerações, apenas para não deixar nenhuma dúvida a respeito da lisura da autuação em relação aos pagamentos considerados sem causa ou a beneficiários não identificados.

Assim dispõe a Lei nº 8.981/1995, em seu art. 61:

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

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

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

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

A hipótese de incidência da norma se dá quando a pessoa jurídica não consegue comprovar a efetividade da operação relacionada ao pagamento, saque, ou qualquer outro tipo de saída de recursos financeiros do seu caixa ou de suas contas bancárias ou, ainda, não logra em identificar os beneficiários desses pagamentos.

Da análise do Auto de Infração, do Relatório de Auditoria e de outras peças que integram o processo em questão, constata-se que ficou perfeitamente definido o fato gerador do IRRF com base no art. 61 da Lei n.º 8.981/95.

O sujeito passivo não conseguiu justificar, nem na impugnação, nem no recurso voluntário, com base em documentos hábeis, seja o beneficiário, seja a causa de tais pagamentos (valores debitados em suas contas bancárias). De outro eito, o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Contudo é sabido que não se pode apresentar prova incontestada de fato negativo, como por exemplo, no caso da lide, que os pagamentos não existiram. Nesses casos admite-se que a prova se faça por meio dos lançamentos contábeis existentes, cabendo à parte demandada a contraprova de que os pagamentos efetuados se destinaram a beneficiário identificado, comprovando a respectiva operação e causa.

No caso, a recorrente utiliza-se do *jus spernandi* para inverter a responsabilidade pela apresentação da prova do destino dado aos recursos debitados de suas contas correntes, imputando-a à Autoridade Fiscal. É evidente que tal ônus é inteiramente seu. No caso concreto, cabe à recorrente apresentar os documentos necessários à prova do destino (beneficiários e causa da operação) dado aos recursos debitados de suas contas bancárias, e a mais ninguém. E como se observa a partir dos autos, a contribuinte não trouxe ao processo a documentação comprobatória de que os pagamentos se destinaram a beneficiário identificado, indicando a causa e comprovando a operação, restando evidente que os recursos foram repassados para alguém não identificado, ou quando identificado, não ficou comprovada, repita-se, a operação ou sua causa.

Impende reiterar que a hipótese de incidência prevista no art. 61 da Lei n.º 8.981/1995 resta perfeitamente caracterizada com a ocorrência de pelo menos um dos seguintes fatos:

- i) não identificação de quais são os beneficiários dos recursos providos pela recorrente; ou
- ii) não comprovação da operação ou de sua causa.

Por tudo isso, entendo que na autuação ficou perfeitamente caracterizada a hipótese descrita em lei (a falta de comprovação da causa do pagamento realizado), sendo totalmente descabidas as alegações de que o lançamento foi efetuado sem a indicação de provas, já que a movimentação financeira foi devidamente comprovada na autuação e não foram identificados, repise-se, os beneficiários ou a causa de tais operações.

Desta forma, considero que documentação carreada aos autos pela Autoridade Autuante comprova, de maneira inequívoca, os desembolsos indevidos de recursos da empresa

para outros fins que não o pagamento de despesas ou custos operacionais. A documentação obtida pela Fiscalização junto às instituições financeiras e a apresentada pela própria Recorrente durante o procedimento fiscal foi exaustivamente analisada pela Autoridade Fazendária, que realizou várias e repetidas intimações em relação aos pagamentos que remanesceram sem comprovação. Somente diante da ausência de novos esclarecimentos por parte da Interessada é que foi lavrada a autuação.

Observa-se, portanto, que foi oportunizado à interessada, ainda no curso da ação fiscal e por várias vezes, a demonstração dos beneficiários e das causas dos pagamentos que serviram de base para o lançamento.

Resta evidenciado nos autos que a exação não resulta de mera presunção ou suspeita, tendo, ao contrário, respaldo em fatos fartamente registrados e elementos probatórios consistentes, razão pela qual não há nenhuma necessidade de se converter o julgamento em diligência conforme aduz a Recorrente, novamente, no recurso voluntário. Também por isso, é absolutamente insubsistente a postulação da Recorrente de anular a decisão recorrida, que chegou à mesma conclusão que este Relator quanto à suficiência do conjunto probatório juntado aos autos pela Fiscalização para embasar o lançamento.

Portanto, nego provimento aos pedidos de conversão do julgamento em diligência e de anulação da decisão recorrida.

Com relação à arguição de que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 tratar-se-ia, na verdade, de verdadeira sanção, também sem razão a Recorrente. A par de tudo o que já foi dito pela decisão recorrida a respeito, não custa lembrar que a exigência ora levada a cabo decorre de expressa disposição legal, cabendo à Autoridade Administrativa tão somente velar pelo fiel cumprimento das normas legais enquanto vigentes. Uma vez positivada a norma, é dever da Autoridade Fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. Isso porque o lançamento é uma atividade vinculada, conforme já visto alhures.

2) Da Decadência

Em relação à arguição de decadência do direito da Fazenda em efetuar o lançamento referente aos períodos de 01/01/2014 a 24/10/2014, as alegações se repetem em relação à impugnação. Alega a Recorrente que deveria ser aplicado ao caso concreto o art. 150, § 4º, do CTN, haja vista que não teria havido dolo em sua conduta.

A matéria em apreço está sumulada no âmbito do CARF. Vide o disposto na Súmula CARF nº 114, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 114

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

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, tal e qual já havia sido decidido no acórdão recorrido, de que “*para os períodos de apuração cujos fatos geradores ocorreram em 2014, o termo inicial para a*

contagem do prazo decadencial é o primeiro dia de janeiro de 2015, e o termo final 31 de dezembro de 2019” e, considerando o disposto na Súmula CARF n.º 114 e no art. 85, inc. VI, do Regimento Interno do CARF, nega-se provimento ao recurso no ponto.

3) Da Multa de Ofício – vedação ao bis in idem e inconstitucionalidade da multa aplicada

Alega a Recorrente que teria sido penalizada a recolher o IRRF à alíquota de 35% após o reajustamento do rendimento líquido (o que representaria uma tributação de aproximadamente 54% do montante pago para terceiros) numa situação de decréscimo patrimonial e, ainda, também teria sido penalizada com a aplicação de multa de ofício de 75% do valor do imposto apurado (após o afastamento da multa qualificada pelo acórdão da DRJ/RJO). Ou seja, ao seu ver, estaria sendo duplamente penalizada por uma mesma conduta: deixar de informar a operação ou causa que ensejou pagamentos a terceiros e/ou o beneficiário do pagamento.

Sem razão a Recorrente. O acórdão recorrido já havia abordado tal questão de forma absolutamente clara e efetiva, senão vejamos:

Como já abordado nesse voto, não é essa a finalidade do artigo 61 da Lei n.º 8.981/95. Primeiramente, porque não regula uma penalidade, mas uma hipótese de incidência de imposto de renda, exigível exclusivamente na fonte. Em segundo lugar, porque não abarca o caso de pagamentos não ocorridos, mas de pagamentos que tendo ocorrido - até porque, ao menos no caso dos autos, identifica dos a partir de débitos em contas bancárias - não se identificou os beneficiários e/ou as causas dos fluxos financeiros.

(...)

Em outra vertente, não merece acolhida a alegação da defesa segundo a qual haveria, na espécie, a ocorrência de bis in idem, ao argumento de que a interessada estaria sendo penalizada em duplicidade: com o lançamento do IRRF à alíquota nominal de 35% sobre base reajustada e com o lançamento da multa de ofício que, a seu ver, se prestariam para mesma finalidade, qual seja, a de punir a não identificação dos beneficiários ou das causas dos pagamentos.

Convém esclarecer que a impugnante figura como responsável pelo IRRF no caso de rendimentos pagos sem identificação de beneficiário ou sem causa comprovada, hipóteses em que, por se dar exclusivamente na fonte a incidência do imposto, a fonte pagadora responsável pela retenção - no caso, a interessada - substitui o contribuinte, desde o momento em que surge a obrigação tributária, valendo dizer que a sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora. Referido tratamento tributário encontra-se expressamente previsto nas disposições contidas nos artigos 45 e 128 do Código Tributário Nacional, que determinam *ipsis litteris*:

“Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

(...)

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”
(g.n.)

É dizer, a fonte pagadora é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda, a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo, e no regime de tributação exclusiva na fonte, a responsabilidade do beneficiário do rendimento pago é excluída, já que o beneficiário é substituído pela fonte pagadora – responsável tributário – no pólo passivo da relação jurídico-tributária.

Por conseguinte, o lançamento efetuado nessas bases formaliza a exigência de imposto de renda retido na fonte que rende ensejo também à exigência de multa de ofício, acessória ao valor principal do tributo apurado de ofício, em face da falta de pagamento ou recolhimento do imposto. **São, portanto, distintos os fatos e os bens jurídicos tutelados por cada uma das normas de regência que disciplinam as exigências de IRRF e multa de ofício, e, por via de consequência, inexistente o bis in idem alegado pela defesa.**

Não há muito mais a se dizer além daquilo que já está posto na decisão recorrida. Como já vimos anteriormente, ao art. 61 da Lei nº 8.981/95 não pode ser atribuída natureza sancionatória. Já a multa aplicada, no caso, reduzida a 75% pela decisão recorrida, decorre de expressa previsão legal, a teor do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Assim, e por consequência lógica, resta absolutamente hígida a exigência da multa de ofício, não cabendo se falar em *bis in idem*.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, por alegada violação aos princípios do devido processo legal substantivo, da razoabilidade, da proporcionalidade, da individualização das penas e da vedação ao não confisco, não pode ser acatada, haja vista a impossibilidade de sua apreciação por parte deste Colegiado, conforme o disposto na Súmula nº 02 do CARF, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, corretíssima a decisão recorrida ao afastar os argumentos da Recorrente neste ponto, razão pela qual adoto, de forma complementar, seus fundamentos como razão de decidir.

Do recurso voluntário apresentado por MARCO ANTONIO BIANCHINI

Em decorrência do julgamento de primeira instância, restou ainda, em termos de responsabilidade solidária, apenas a imputação ao Sr. MARCO ANTÔNIO BIANCHINI, fundamentada no art. 135, inc. III, do CTN. Sua responsabilidade solidária, com base no art. 124, inc. I, do CTN, bem assim a dos demais apontados pela Fiscalização, foi afastada pela decisão recorrida. O Sr. MARCO ANTÔNIO BIANCHINI, em seu recurso voluntário, repete os mesmos

argumentos já expendidos quando da impugnação. Limitou-se a contrapor os fundamentos da decisão recorrida argumentando que a mesma não teria analisado detalhadamente as suas razões de defesa, limitando-se a acatar, na íntegra, o Relatório de Auditoria Fiscal. Argumenta, ainda, que o v. acórdão recorrido também não teria logrado comprovar que as obrigações tributárias seriam resultantes de atos praticado pelo Recorrente com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, tendo, na verdade, deixado de analisar tal argumento. Assim, não teria restado ao Recorrente outra alternativa senão reiterar suas razões de defesa.

Primeiramente, é preciso destacar que não há necessidade de abordar todos os pontos ou rebater todas as alegações postas no recurso. É pacífico o entendimento, tanto no processo administrativo como no judiciário, de que a decisão sendo devidamente motivada e fundamentada, não há que se falar em omissão, mesmo que não tenham sido abordados todos os pontos trazidos pela defesa.

Corroborando esse entendimento, colaciona-se a ementa da decisão prolatada pelo Egrégio STJ, na qual, o relator, Ministro José Delgado, menciona claramente a desnecessidade de apreciação de matéria que não guarde pertinência e relevância entre os fatos e a decisão.

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO DE OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO NO ACÓRDÃO. PRETENSÃO DE REVOLVIMENTO DE MATÉRIA MERITAL (PIS - SEMESTRALIDADE - INTERPRETAÇÃO DO ART. 6º, DA LC 07/70 - CORREÇÃO MONETÁRIA – LEI 7.691/88). DESOBEDIÊNCIA AOS DITAMES DO ART. 535, DO CPC. EXAME DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. Inocorrência de irregularidades no acórdão quando a matéria que serviu de base à interposição do recurso foi devidamente apreciada no aresto atacado, com fundamentos claros e nítidos, enfrentando as questões suscitadas ao longo da instrução, tudo em perfeita consonância com os ditames da legislação e jurisprudência consolidada. **O não acatamento das argumentações deduzidas no recurso não implica em cerceamento de defesa, posto que ao julgador cumpre apreciar o tema de acordo com o que reputar atinente à lide.**(grifei)

2. A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por meio do Recurso Especial nº 240938/RS (DJU de 10/05/2000), reconheceu que, sob o regime da LC nº 07/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador do PIS constitui a base de cálculo da incidência.

3. *A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp nº 144708/RS, Relª Minª Ministra Eliana Calmon, consolidou entendimento de que o art. 6º, parágrafo único, da LC nº 07/70, trata da base de cálculo do PIS, não incidindo correção monetária sobre a mesma em face da (...). (...)*9. **Embargos rejeitados.** ” (EDREsp nº 362.014/SC, DJ de 23/09/2002, pg. 236, Min. Rel. José Delgado).

Conforme muito bem colocado no acórdão citado acima, “o não acatamento das argumentações deduzidas no recurso não implica em cerceamento de defesa, posto que ao julgador cumpre apreciar o tema de acordo com o que reputar atinente à lide”. É exatamente este o caso do acórdão recorrido que, ao decidir, reputou como suficiente para o deslinde da questão controversa o fato de o Sr. MARCO BIANCHINI ter agido com excesso de poderes na condução dos negócios, eis que teria ficado patente a sua condição de administrador de fato. Vejam como se manifestou a decisão recorrida:

No caso desse dispositivo (artigo 135, III, do CTN), a jurisprudência é mais consolidada já que sua redação é mais precisa ao associar os administradores da pessoa jurídica como responsáveis tributários em decorrência da prática de ilícitos. **Prevalece a idéia de que a hipótese “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” resta configurada com a comprovação da existência de ilícitos como sonegação, fraude, interposição de pessoas, dentre outras figuras, autorizando o direcionamento da responsabilidade para os administradores da empresa.** Trata-se de entendimento pacífico no CARF, conforme os seguintes precedentes recentes:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.” (Nº Acórdão 1401 - 003.125, de 19/02/2019)

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ART. 124, I e 135, III, DO CTN. CONFUSÃO PATRIMONIAL. CABIMENTO. Cabe a responsabilização solidária tributária de sócio, nos termos do art. 124, I, do CTN, pois é solidária a pessoa que realiza em conjunto com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que tenha relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação. Cabe a responsabilização solidária de sócio - administrador nos termos do art. 135, III do CTN, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei. Verificada a confusão patrimonial entre os sócios e a pessoa jurídica, configurada pela assunção, por parte desta última, de despesas pessoais daqueles, dentre outros comportamentos lesivos ao patrimônio da pessoa jurídica, implica a atribuição da responsabilidade pessoal.” (Nº Acórdão 2202 - 004.131, de 12/09/2017)

Como dito acima, o minucioso relato fiscal foi preciso. E a auditoria diligentemente conduzida. Ficou claro que há um grupo econômico, comandado por MARCO BIANCHINI, do qual fazem parte sociedades que, de fato ou de direito, são titularizadas por ele.

No caso da sociedade interessada no p.p., a autoridade fiscal logrou demonstrar que ela surgiu da existência de solução de continuidade de outras sociedades que, a seu tempo, eram titularizadas e administradas por MARCO BIANCHINI.

E mais: os atos de administração da interessada, principalmente os de repercussão financeira, eram realizados, isoladamente, por MARCO BIANCHINI, que, oficialmente seria seu administrador não sócio.

Contudo, não se tem notícia de relatórios, atas de reunião ou ao menos mensagens escritas em que MARCO BIANCHINI consultasse ou prestasse contas às sócias das medidas que tomava ou das movimentações financeiras que efetuava. Isso inclui os pagamentos alvejados pelo auto de infração encartado neste processo, e outros que, tendo sido identificados, foram realizados em proveito do próprio MARCO BIANCHINI.

Não há dúvidas que MARCO BIANCHINI agiu com excesso de poderes na condução dos negócios, até mesmo porque, embora administrador não sócio de direito, revelou-se sócio administrador de fato. Também é fora de dúvida que as condutas que do ponto de vista administrativo foram excessivas, sob a ótica jurídica promoveram uma emaranhada

confusão patrimonial entre a interessada, suas sócias, outras pessoas jurídicas e, é claro, o próprio MARCO BIANCHINI.

Já no que diz respeito à CLÁUDIA BIANCHINI, sócia majoritária na interessada e esposa de MARCO BIANCHINI, não se vislumbra sua necessária participação ativa, direta e consciente no ato vinculado ao fato jurídico tributário que resultou no lançamento. Seus atos e, sobretudo, suas omissões revelados pela autoridade autuante são típicas condutas de uma interposta pessoa, perpetrada a mando do verdadeiro dono do capital e da empresa – no caso, MARCO BIANCHINI.

Não há como cogitar a responsabilização solidária por excessos daqueles que nem sequer poderes verdadeiros de gerência tinham, como é o caso de CLÁUDIA BIANCHINI e também CAROLINA CAPANA. Nesse contexto, o que restaria seria responsabilizar essas pessoas por débitos da sociedade interessada apenas porque delas eram sócias administradoras, medida que não se coaduna com a determinação do STJ assim sumulada no verbete de nº 430:

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio - gerente.”

(...)

Revela-se necessária, pois, a superação de aspectos preclusivos em situação como a presente.

Isto posto – ressaltando, desde já, a possibilidade de, em sede de eventual ação de execução fiscal, a Procuradoria da Fazenda Nacional imputar responsabilidade àqueles que entender cabível, na forma da Lei nº 6.830/80, artigo 3º, § 5º, I, do CTN, artigo 202, I, e do CPC, artigo 779, I –, mantenho a responsabilidade solidária de MARCO BIANCHINI, com base no artigo 135, III, do CTN, afastando tal imputação de CLÁUDIA BIANCHINI, CAROLINA CAPANA e IPMC Empreendimentos e Participações Ltda.

As condutas perpetradas já foram delineadas acima, em tópico anterior, quando nos reportamos à multa de ofício. Grifei um trecho da referida decisão para realçar o fato de a decisão recorrida ter expressamente se manifestado a respeito de sua convicção para decidir pela manutenção da responsabilidade solidária, calcada no art. 135, III, do CTN. Ou seja, não se trata de omissão, mas tão somente do não enfrentamento das questões suscitadas pela convicção de que tais razões não seriam cabíveis no momento processual em que foram trazidas à apreciação.

Portanto, conforme se depreende, ainda que o acórdão recorrido não tenha apreciado todos os argumentos aduzidos pelo Contribuinte em seu recurso voluntário, não se configurou a omissão no julgado, pois, o órgão julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos apresentados pelo Recorrente se por outros motivos tiver firmado seu convencimento.

Da mesma forma, não se sustenta o argumento de que o acórdão recorrido não teria logrado comprovar que as obrigações tributárias seriam resultantes de atos praticados pelo Recorrente com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, tendo, na verdade, deixado de analisar tal alegação.

Ora, o julgador de primeira instância não tem de comprovar absolutamente nada, haja vista não ser parte do respectivo processo. A comprovação dos fatos alegados cabe, tanto à Recorrente quanto à Fiscalização. Ao julgador compete tão somente apreciar os fatos trazidos ao processo diante das evidências a ele carreadas. No presente caso, a Autoridade Julgadora fundamentou sua decisão no sentido da manutenção da responsabilidade solidária do Recorrente a partir do robusto Relatório Fiscal, que traçou todo o caminho percorrido, desde a instauração do procedimento fiscal até o lançamento tributário de ofício, de forma minudente e clara (vide e-fls. 100/232).

Para corroborar os fatos narrados, a Fiscalização juntou aos autos uma gama enorme de documentos, o que levou a Autoridade Julgadora *a quo* a manter a responsabilidade solidária de MARCO ANTONIO BIANCHINI por ter entendido que as condutas perpetradas, do ponto de vista administrativo, teriam sido excessivas, redundando em confusão patrimonial entre a Recorrente, suas sócias, outras pessoas jurídicas e o próprio Sr. MARCO ANTONIO BIANCHINI. Volto ao trecho acima grifado da decisão recorrida em que a Autoridade Julgadora arremata: ***“Prevalece a idéia de que a hipótese “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” resta configurada com a comprovação da existência de ilícitos como sonegação, fraude, interposição de pessoas, dentre outras figuras, autorizando o direcionamento da responsabilidade para os administradores da empresa.”***

Assim, por todo o exposto, também refuto as alegações do Recorrente no ponto.

Por fim, o Recorrente repete os mesmos argumentos já expendidos pela Contribuinte WP quanto à existência de vícios no acórdão recorrido, que não teria analisado da melhor forma os documentos juntados aos autos, relativamente aos supostos reembolsos que teria recebido de parte de seus clientes pela instalação de consultórios odontológicos em suas dependências. Também propugna pela anulação do acórdão ou, alternativamente, pela realização de diligência. Da mesma forma, insurge-se quanto às questões relativas à decadência e às inconstitucionalidades latentes em relação à multa de ofício aplicada.

Nestes pontos, valem os mesmos argumentos já adotados no voto quando nos referimos ao recurso voluntário da Contribuinte WP, não cabendo reproduzi-los por questões de economia processual. Assim, também nego provimento às alegações do Sr. MARCO ANTONIO BIANCHINI nestes pontos.

Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício deveu-se à exoneração de crédito tributário em montante superior à R\$2.500.000,00, nos termos da Portaria MF de nº 63, de 09/02/2017, vigente à época do julgamento proferido pela DRJ/RJO.

A decisão recorrida deu provimento à impugnação tão somente no tocante à qualificação da multa de ofício, entendendo, em apertadíssima síntese, que não é possível afirmar “fora de dúvida razoável, que houve dolo na omissão das operações bancárias e, menos ainda, que os valores se destinaram a negócios ilícitos”. Vejam como se manifestou a decisão recorrida:

Como se vê, a linha de defesa quanto à imposição da multa de ofício guarda coerência com o que fora por ela discorrido quanto à obrigação principal. Para a

interessada, o IRRF lançado seria uma sanção aplicada à fonte pagadora em razão de presunção legal de não ocorrência de pagamento a terceiros.

Como já abordado nesse voto, não é essa a finalidade do artigo 61 da Lei nº 8.981/95. Primeiramente, porque não regula uma penalidade, mas uma hipótese de incidência de imposto de renda, exigível exclusivamente na fonte. Em segundo lugar, porque não abarca o caso de pagamentos não ocorridos, mas de pagamentos que tendo ocorrido - até porque, ao menos no caso dos autos, identificados a partir de débitos em contas bancárias - não se identificou os beneficiários e/ou as causas dos fluxos financeiros.

De outro lado, é preciso reconhecer que a mera inexatidão ou omissão na escrita contábil não configura, por si só, dolo do sujeito passivo em ocultar determinado evento passível de registro na contabilidade.

Trata-se, em verdade - a inexatidão ou omissão dos lançamentos contábeis - de indício que, para configurar conduta dolosa, deveria estar inserido num contexto mais gravoso em que, por exemplo, os pagamentos se dessem por conta de negócios jurídicos simulados ou ilícitos.

Se não demonstrada a simulação ou a ilicitude dos negócios relacionados aos pagamentos imperfeitamente escriturados, o que se tem, até que o contrário seja provado, é a entrega lícita de recursos a terceiros associada à má técnica contábil.

Para a qualificação da multa punitiva, com base no que traz a escrita contábil, é indispensável a constatação do dolo específico do sujeito passivo. É preciso que, relativamente aos lançamentos lá inseridos, não caiba outra interpretação que não a de deliberada ação tendente à esconder a verdade. É o caso de lançamentos que simulam negócios jurídicos inexistentes. Lançamentos, por conseguinte, falsos, inclusive com a criação de contas contábeis desnecessárias para a efetiva operação da empresa.

Lançamentos contábeis que retratam a saída de recursos das diversas contas banco para ingresso na única conta caixa podem ser úteis para que esta conta sirva como instrumento de fluxo de caixa consolidado. Se esse não parece ser o caso dos autos - afinal não foram feitos os lançamentos seguintes, retratando as saídas de caixa - também não se pode dizer que se tratou de estratégia para omissão de recursos, pela própria falta de potencialidade lesiva que uma medida superficial como essa representa.

Aliás, é possível até que a interessada acreditasse estar empregando boa técnica - ao creditar (contabilmente) banco e debitar (contabilmente) caixa -, afinal vários débitos nas contas correntes foram feitos em favor de funcionários que, em verdade, deveriam ser meros portadores dos valores, que se dirigiam aos bancos para sacar dinheiro - por meio de descontos de cheques - para, em seguida, abastecer o caixa.

O destino desses recursos que contabilmente ingressaram na conta caixa deixou de ser retratado na contabilidade, mas a consequência disso já é fato gerador do lançamento de IRRF. Afinal, se identificado os caracteres da relação jurídica em que se inseridos tais recursos, a tributação seria específica, qual seja aquela disposta em normas especiais e incidente sobre o beneficiário dos pagamentos (Lei nº 8.981/95, "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.** (...)") (g.n.)).

Num contexto como esse, o que se identifica é que valores assim subtraídos das contas bancárias não tiveram seu real destinatário e/ou sua real destinação (casua/operação) identificados, o que revela acertado o lançamento de ofício na forma do já esmiuçado artigo 61, mas não permite afirmar, fora de dúvida razoável, que houve dolo na omissão das operações bancárias e, menos ainda, que os valores se destinaram a negócios ilícitos.

O que, portanto, exala do primoroso trabalho conduzido pela autoridade fiscal, proficientemente combatido pela defesa técnica trazida aos autos, é uma situação de extrema confusão patrimonial, entre a interessada e seu administrador.

Mas não se pode dizer que foram perpetrados atos minimamente capazes de omitir os pagamentos. Conforme narrado pela autoridade fiscal, todos os pagamentos alvejados pelo lançamento ocorreram pela via bancária, não se conhecendo forma mais incontestada para manter o registro do histórico de determinada transação financeira, ainda que sem lhe associar a causa.

Portanto, se os pagamentos em questão serviram a propósitos ilícitos do ponto de vista tributário, com o cometimento de fraude ou simulação para fins evasivos, não é algo que, inequivocamente, se possa afirmar.

Ressalte-se que esse entendimento aplica-se somente no âmbito administrativo tributário, e em relação aos fatos e circunstâncias que transparecem dos autos em exame, sem interferência na apuração de eventual crime tributário, na forma em que proposta pela autoridade fiscal na representação fiscal para fins penais que cuida dos mesmos fatos.

Em outra vertente, não merece acolhida a alegação da defesa segundo a qual haveria, na espécie, a ocorrência de *bis in idem*, ao argumento de que a interessada estaria sendo penalizada em duplicidade: com o lançamento do IRRF à alíquota nominal de 35% sobre base reajustada e com o lançamento da multa de ofício que, a seu ver, se prestariam para mesma finalidade, qual seja, a de punir a não identificação dos beneficiários ou das causas dos pagamentos.

Convém esclarecer que a impugnante figura como responsável pelo IRRF no caso de rendimentos pagos sem identificação de beneficiário ou sem causa comprovada, hipóteses em que, por se dar exclusivamente na fonte a incidência do imposto, a fonte pagadora responsável pela retenção – no caso, a interessada – substitui o contribuinte, desde o momento em que surge a obrigação tributária, valendo dizer que a sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora.

Referido tratamento tributário encontra-se expressamente previsto nas disposições contidas nos artigos 45 e 128 do Código Tributário Nacional, que determinam *ipsis litteris*:

“Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

(...)

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.” (g.n.)

É dizer, a fonte pagadora é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda, a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo, e no regime de tributação exclusiva na fonte, a responsabilidade do beneficiário do rendimento pago é excluída, já que o beneficiário é substituído pela fonte pagadora – responsável tributário – no pólo passivo da relação jurídico-tributária.

Por conseguinte, o lançamento efetuado nessas bases formaliza a exigência de imposto de renda retido na fonte que rende ensejo também à exigência de multa de ofício, acessória ao valor principal do tributo apurado de ofício, em face da falta de pagamento ou recolhimento do imposto.

São, portanto, distintos os fatos e os bens jurídicos tutelados por cada uma das normas de regência que disciplinam as exigências de IRRF e multa de ofício, e, por via de consequência, inexistente o *bis in idem* alegado pela defesa.

Pelo exposto, sou pelo afastamento da qualificação da multa, com sua consequente redução para o patamar base de 75%.

O voto é muito bem elaborado e abrange todos os aspectos que envolvem a discussão acerca da qualificação da multa de ofício em casos tais. Portanto, adoto como minhas as razões de decidir já postas pela decisão recorrida e nego provimento ao recurso de ofício.

Além do mais, o recurso sequer deveria ser conhecido, haja vista a alteração promovida pela Portaria MF n.º 02/2023, que fixou novo limite de alçada em R\$15.000.000,00 (principal + multa de ofício).

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Em resumo, voto por negar provimento ao recurso de ofício e aos recursos voluntários da Contribuinte WP CENTRO ODONTOLÓGICO S/S LTDA e do Sr. MARCO ANTONIO BIANCHINI.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves