



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.001459/2010-39  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-005.578 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de junho de 2021  
**Recorrente** WT SP PATRIMONIAL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. INCIDÊNCIA.

Na espécie, a recorrente logrou comprovar o beneficiário dos pagamentos efetuados, mas não a sua causa. Assim, configurou-se a hipótese de incidência do IRRF sobre pagamentos sem causa veiculada pelo artigo 674 do RIR/99, vigente na época dos fatos.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

No caso, embora a contribuinte tenha reclamado do prazo de que dispôs para a apresentação de elementos de prova durante o procedimento fiscal, que se insere na fase inquisitória do processo administrativo fiscal, o contraditório e a ampla defesa estão garantidos na fase contenciosa do processo administrativo fiscal regido pelo Decreto nº 70.235/72.

Desta forma, não houve cerceamento do direito de defesa.

PRORROGAÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. REAQUISIÇÃO DE ESPONTANEIDADE. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O MPF configura mero controle administrativo da RFB e eventuais irregularidades em sua emissão ou prorrogação não afetam a competência conferida à autoridade fiscal por força do artigo 142 do CTN e, portanto, não são causa de nulidade do auto de infração.

A reaquisição da espontaneidade durante o procedimento fiscal em razão do decurso de mais de sessenta dias entre atos de ofício não implica a extinção do MPF ou a nulidade do auto de infração.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2005

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA.

A regra matriz de incidência do IRRF sobre pagamento sem causa tem no consequente como sujeito passivo a pessoa jurídica que efetuou o pagamento. Desta forma, não houve erro na identificação do sujeito passivo.

#### LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento de ofício em razão de infração à legislação tributária deve ser acompanhado de multa de ofício conforme artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade do auto de infração e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Leticia Domingues Costa Braga, André Severo Chaves, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa no ano-calendário 2005.

A fiscalização identificou os pagamentos a partir da escrituração contábil. Os lançamentos contábeis a crédito de conta de disponibilidade (Bancos) que evidenciaram os pagamentos e deram azo à constituição do crédito tributário ora sob exame foram escriturados no Livro Diário em 31/05/2005, conforme relatado pela autoridade administrativa no Termo de Verificação Fiscal:

A fiscalizada, durante o ano-calendário de 2005, adotou a forma de tributação com base no Lucro Presumido, conforme Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2006 entregue;

A mesma foi intimada a comprovar e justificar, com documentação hábil e idônea, os lançamentos a débito da conta 11400-CONTAS CORRENTES-CARLISA S/A e a crédito da conta 11102-BANCOS CONTA MOVIMENTO, no dia 31/05/05, a saber:

| HISTÓRICO                       | VALOR-R\$    | diário nro. | folha |
|---------------------------------|--------------|-------------|-------|
| Retirada Lucros Sr. Carlos Dias | 3.154.000,00 | 07          | 06    |
| N/empréstimo n/data             | 1.107.720,04 | 07          | 06    |
| Total.....                      | 4.261.720,04 |             |       |

A empresa não logrou fazê-lo, caracterizando como PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / PAGAMENTOS SEM CAUSA.

A contribuinte se insurgiu contra o lançamento de ofício e apresentou impugnação ao auto de infração. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de primeira instância em que esta sintetiza as alegações da impugnante:

O contribuinte apresentou a impugnação de folhas 88 a 117, alegando nulidade do auto de infração (i) por cerceamento do direito de defesa, (ii) por ofensa ao princípio da verdade material e aos princípios da legalidade e da tipicidade, (iii) por erro na identificação do sujeito passivo, (iv) por afronta à legislação processual, (v) ausência de vinculação legal e (vi) por ser a autuação fundada em erro.

Sobre o cerceamento de defesa alega que a fiscalização ficou por cerca de 17 meses com a documentação apresentada em atendimento à primeira intimação, sendo que em 17/05/2010 foi emitida a intimação para que fosse comprovada a operação ora em debate.

Apenas dez dias depois do recebimento da referida intimação (28/05/2010), recebeu o auto de infração, de forma que faltou tempo hábil ao cumprimento da intimação recebida. Este fato configura evidente cerceamento de defesa.

Alega que a garantia do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo fiscal não se resume à fase pós-lançamento, em que se abre ao contribuinte a oportunidade de defesa, mas se estende a todo o procedimento administrativo, impondo à repartição lançadora o dever de prestar, em tempo hábil, todas as informações pertinentes.

Sobre a ofensa ao princípio da verdade material e aos princípios da legalidade e da tipicidade, alega que o lançamento que formaliza o crédito tributário e o torna exigível é ato vinculado e, portanto, deve reportar-se exatamente à previsão legal que coincide com a situação descrita e que deverá estar necessariamente prevista em lei. No caso não há coincidência entre o conceito do suporte fático e o da hipótese da norma.

Alega que a violação aos princípios constitucionais foi verificada na autuação, que estabeleceu incidência sobre fato não existente, instituindo cobrança de tributo na ausência de fato gerador que o justifique. A ausência dos documentos comprobatórios da efetividade e da causa da operação teve por razão de ser o fato de que, entre a data da intimação relativa ao pedido de tais documentos e a intimação relativa ao auto de infração, terem transcorrido apenas 10 dias corridos. Tais documentos, juntados à impugnação, abalam a presunção de veracidade das informações contidas no auto de infração e causam sua nulidade.

Alega que a autuação partiu não de um fato, nem de uma presunção legal, ou sequer de ficção jurídica, mas de meras inferências, pretendendo impor multa por fato não descrito

em lei como infração. Pretendeu agir em total descompasso com a legislação aplicável e com os princípios jurídicos albergados no ordenamento jurídico pátrio.

Em relação ao erro na identificação do sujeito passivo, alega que o Sr. Carlos Dias, falecido em junho de 2006, juntamente com sua esposa detinha 99,99999718% das ações da WT. Depois desse evento houve a substituição do responsável pela contabilidade, fatos que levaram ao desconhecimento da real situação. Assim, ante o histórico do lançamento, o atual contador e os atuais acionistas foram, de início, induzidos a erro, acreditando que os valores em questão teriam sido destinados ao Sr. Carlos Dias. Somente depois de contatos com antigos funcionários e com o exame da contabilidade de ambas as empresas foi possível recuperar a memória dos acontecimentos e constatar o erro de fato no registro contábil da WT.

Mas, admitindo-se que o valor em questão tivesse sido pago ao Sr. Carlos Dias, nesse caso, o lançamento deveria ter sido efetuado em seu nome e não em nome da pessoa jurídica, eis que o lançamento deve ser efetuado conta o contribuinte que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, conforme orientação jurisprudencial da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão CSRF/0400.071 e 0400.0072, de 29/12/2006).

Em relação à afronta à legislação processual, alega que o Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe que o prazo de validade dos atos é de sessenta dias. O MPF por mais de uma vez perdeu sua validade, situação que a fiscalização não poderia continuar sob a responsabilidade do mesmo auditor fiscal. Inexiste no processo qualquer elemento/documento que indique ter sido prorrogado qualquer prazo de validade do MPF.

Alega que o lançamento funda-se em erro de fato no registro contábil. O valor de R\$ 3.154.000,00 corresponde a mútuo destinado à empresa CARLISA para aquisição de um imóvel e o valor de R\$ 1.107.720,04 destinou-se ao pagamento dos impostos incidentes sobre o mesmo imóvel e que se encontravam em atraso.

Alega que a empresa WT, que dispunha do referido valor, disponibilizou-o à CARLISA, empresa inscrita no CNPJ sob o nº 00.473.895/000181 e que participa do seu capital social com 99,99999718%. Conforme se pode contatar pelos documentos 1a e 1b, anexo à impugnação, a contabilidade da CARLISA registrou corretamente o fato, consignando-o como mútuo.

Anexa os documentos 2 a 6 para provar (i) o pagamento dos impostos incidentes sobre o imóvel adquirido e que se encontravam em aberto; (ii) que o Sr. Carlos Dias era, à época, diretor da CARLISA; (iii) as saídas da conta corrente da WT e o ingresso na conta corrente bancária da CARLISA, conforme os extratos bancários; (iv) a interdependência entre as empresas CARLISA e WT, onde Carlos Dias era diretor presidente de ambas as empresas.

Alega que, ainda que se admitisse que não há erro no histórico do lançamento e que se tratava efetivamente de distribuição de lucros, a operação não estaria sujeita à incidência na fonte e se situaria nos limites permitidos pelo art. 662 do RIR/99.

Alega que há um grave erro na formulação da infração, pois o Termo de Verificação Fiscal atesta que houve transferência da WT para o Sr. Carlos Dias, há de se extrair que o beneficiário desta transferência está perfeitamente identificado. O próprio teor do histórico do lançamento “retiradas de lucros” indica que se trata de um dos sócios da pessoa jurídica, que, por lei, são os únicos hábeis e autorizados a realizarem a retirada de lucros da pessoa jurídica a que fazem parte.

Alega não ser possível a exigência de juros de mora superiores a 12% ao ano, por expressa vedação constitucional.

A impugnação foi julgada improcedente. O Acórdão nº 10-48.876 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre – DRJ/POA, ora vergastado, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2005

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO ILEGALIDADES

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional e do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não ocorrerem as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto.

CERCEAMENTO DE DEFESA

Não ocorre cerceamento do direito de defesa quando o lançamento proporcione ao contribuinte o pleno conhecimento das acusações que lhe são imputadas, expondo a realidade dos fatos e provas que fundamentaram o direito de a Fazenda Pública exigir o crédito tributário, notadamente, quando a defesa demonstra, por meio de sua substancial argumentação, que entendeu perfeitamente a infração que lhe foi imputada.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

O sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte ou o responsável, quando este, sem se revestir na condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei. No caso de pagamento à beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, o sujeito passivo da obrigação tributária, por força da lei, é a pessoa que efetuou o pagamento.

MPF. PERDA DO PRAZO DE VALIDADE

A validade dos atos processuais é de sessenta dias, findo este prazo o contribuinte readquire a espontaneidade, que diz respeito unicamente à possibilidade de cumprimento das obrigações tributárias sem os encargos da exigência de ofício. O MPF é um ato de controle interno da administração tributária, de caráter gerencial e utilizado para a determinar a realização do procedimento fiscal relativo aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. A extrapolação do prazo para a realização do procedimento fiscal diz respeito apenas à administração tributária e não tem o poder de contaminar todo o procedimento, que é regido pelo Código Tributário Nacional e pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

IRRF PAGAMENTO SEM CAUSA. COMPROVAÇÃO

A simples comprovação de transferência dos recursos entre as pessoas jurídicas não é suficiente para caracterizar a operação de mútuo.

JUROS DE MORA. INCONSTITUCIONALIDADE

Os órgãos de julgamento administrativos não são competentes para se pronunciar a inconstitucionalidade de lei tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No mérito, a razão essencial para a improcedência da impugnação foi a falta de comprovação da alegada causa para os pagamentos efetuados que, segundo a impugnante, seriam

decorrentes de operações de mútuo com a pessoa jurídica CARLISA S/A. Trago à colação trecho do voto condutor da decisão de piso que ilustra a questão:

## 2 – MÉRITO

Sem razão o contribuinte.

Em relação ao valor de R\$ 3.154.000,00, o Livro Razão da CARLISA –conta Banco Rural S/A (fls. 152) contabiliza o recebimento do referido valor, transferido da conta corrente nº 060003784, de titularidade da WTSP Patrimonial (fls. 250), para a conta corrente nº 060001005, de titularidade da CARLISA (fls. 249), ambas do Banco Rural. O Livro Razão, conta – Conta Corrente WTSP Patrimonial (fls. 173) e o Livro Diário (fls. 198) registram a transferência de recursos como uma operação de mútuo.

Os documentos apresentados comprovam a transferência dos recursos financeiros para a CARLISA e que o histórico do lançamento, realizado pelo contribuinte a débito da conta 11400 CONTAS CORRENTES CARLISA S/A. e a crédito da conta 11102BANCOS CONTA MOVIMENTO (fls. 45), não corresponde à retirada de lucros pelo Sr. Carlos Dias.

Entretanto, a operação de mútuo não restou devidamente comprovada. O Razão Analítico – conta Carlisa SA Empr e Participações (fls 173) revela um saldo inicial credor, em 31/01/2005, de R\$ 21.085.099,00 e um saldo final credor, em 31/12/2005, de R\$ 24.599.350,70. Isto é, a conta somente registra sistematicamente a transferência de recursos da WT SP Patrimonial para a Carlisa, mas não registra a devolução dos recursos repassados.

**O mútuo pressupõe a devolução do valor emprestado, o que não ocorre nos autos, onde não há prova da devolução dos valores mutuados, mesmo que as intimações para comprovação da operação e que a impugnação tenha se dado há cinco anos depois do fato.**

Acrescente-se a inexistência da contabilização de juros e de qualquer ato que indique que a WT SP Patrimonial tenha procedido à exigência da devolução dos valores repassados.

O mesmo se diga em relação ao valor de R\$ 1.107.720,04 (o valor correto é R\$ 1.107.928,24), verifica-se que o referido valor foi lançado também na contabilidade da CARLISA (fls. 173) como operação de mútuo, com o histórico VALOR REF. A AQUISIÇÃO DA WTJVI E MO N/DATA, a crédito na conta 213055 Conta Corrente WTSP Patrimonial. A contrapartida foi registrada na conta 117056– Conta Corrente Walter Torre JR (fls. 165).

Além do fato essencial à comprovação do mútuo, que é a devolução dos valores mutuados, os valores apresentados para comprovar a operação não fecham entre si. O total dos cheques emitidos pela WT SP atingiu o montante de R\$ 1.156.427,57 (Demonstrativo fls. 231 e extrato bancário fls. 250), enquanto as guias de IPTU (fls. 232/245) perfazem o total de R\$ 1.314.014,31. O Demonstrativo de folhas 245 indica a que Walter Torre teria pagado o valor de R\$ 157.586,74. Mas, mesmo assim, os valores pagos não correspondem ao valor do lançamento.

Portanto, não restaram provadas as operações de mútuo, devendo ser mantido o lançamento.

Irresignada com a decisão primeva, a contribuinte interpôs recurso voluntário no qual, em essência, reiterou as alegações lançadas na impugnação. Para dialogar com a decisão recorrida, a contribuinte acresceu às alegações iniciais a argumentação de que teria convertido os

mútuos em dividendos, eliminando, assim, a única razão apontada pela autoridade julgadora a quo para considerar não comprovada a causa dos pagamentos na berlinda.

Era o que havia a relatar.

## Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme visto no relatório acima, trata-se de lançamento de ofício de IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa em razão de dois pagamentos efetuados pela recorrente, conforme lançamentos contábeis no Livro Diário.

Inicialmente, impende registrar que a autoridade fiscal intimou a contribuinte a comprovar os lançamentos contábeis a crédito de conta de disponibilidade (Bancos) por meio do Termo de Intimação lavrado em 17/05/2010, conforme abaixo:

Comprovar e justificar, com documentação hábil e idônea, os lançamentos a débito da conta 11400-CONTAS CORRENTES-CARLISA S/A e a crédito da conta 11102-BANCOS CONTA MOVIMENTO, no dia 31/05/05, a saber:

| HISTÓRICO                       | VALOR-R\$    | diário nro. | folha |
|---------------------------------|--------------|-------------|-------|
| Retirada Lucros Sr. Carlos Dias | 3.154.000,00 | 07          | 06    |
| N/empréstimo n/data             | 1.107.720,04 | 07          | 06    |
| Total.....                      | 4.261.720,04 |             |       |

Todavia, durante o procedimento fiscal, a contribuinte não logrou apresentar qualquer documento comprobatório das ditas operações. Assim, restaram sem comprovação tanto o beneficiário, quanto a causa dos pagamentos.

Na impugnação, a contribuinte logrou trazer elementos probatórios suficientes para comprovar que os indigitados pagamentos foram feitos à pessoa jurídica CARLISA S/A, que era sócia majoritária da fiscalizada. Trago à colação excerto da impugnação em que a contribuinte relaciona os elementos probatórios que dariam suporte às suas alegações:

Trata-se de erro de fato no registro do lançamento. O valor de R\$ 3.154.000,00 corresponde a mútuo destinado à empresa CARLISA para aquisição de um imóvel e o valor de R\$ 1.107.720,04, destinou-se ao pagamento dos impostos incidentes sobre o mesmo imóvel e que se encontravam em atraso.

A empresa WT, que dispunha do valor acima disponibilizou-o à CARLISA, empresa inscrita no CNPJ sob o nº 00.473.895/0001-81, que participa de seu capital, com 99,99999718 % de participação. Conforme se pode constatar pelos docs. 1a e 1b, juntados a esta, a contabilidade da empresa CARLISA registrou corretamente o fato, consignando-o como mútuo.

Os docs 2 provam o pagamento dos impostos incidentes sobre o mesmo imóvel adquirido e que se encontravam em aberto e acrescidos de juros. Para viabilizar a transferência com encerramento das execuções fiscais relativas a IPTU sobre o imóvel, a WT SP compareceu como responsável e repassou o valor à CARLISA.

Os docs 3 provam que o Sr. Carlos Dias era, à época, Diretor Superintendente da CARLISA.

Os docs 4 a e b — extratos bancários das empresas CARLISA e WT SP provam o ingresso destes valores em conta corrente bancária da CARLISA e a saída da conta corrente da WT SP ora impugnante.

Os docs 5 e 6 provam a interdependência entre as empresas CARLISA e WT SP, esta ora impugnante. Os mesmos documentos provam que Carlos Dias que consta equivocadamente no lançamento como sendo destinatário do valor também equivocadamente registrado como distribuição de lucros, era, à época, Diretor Presidente de ambas as empresas, fundador de ambas.

Também os Contratos Sociais permitem constatar o fato de que a empresa CARLISA S/A Empreendimentos e Participações era a principal acionista da ora impugnante, WT SP Patrimonial SA, sendo o quadro de composição acionária assim constituído:

|             | Nº de Ações | %           |
|-------------|-------------|-------------|
| Carlisa SA  | 35.400.195  | 99,99999718 |
| Carlos Dias | 1           | 0,00000282  |

A identificação do beneficiário do pagamento foi reconhecida pela autoridade julgadora de piso, como se pode observar no trecho do acórdão *a quo* anteriormente transcrito.

Nesta esteira, compulsando os autos, vejo que os elementos probatórios não deixam dúvida de que a beneficiária dos pagamentos ora sob exame foi a CARLISA S/A.

Entretanto, alinho-me com a interpretação da autoridade julgadora de piso, que concluiu pela ausência de comprovação da causa alegada pela recorrente, ou seja, a ocorrência de mútuos com a sócia CARLISA S/A, conforme passo a explicar.

A recorrente asseverou reiteradas vezes na impugnação e no recurso voluntário que as causas dos pagamentos seriam dois mútuos cujos recursos teriam sido utilizados pela CARLISA para a aquisição de imóvel e pagamento de tributos incidentes sobre este.

Segundo o Código Civil, o mútuo é empréstimo de coisa fungível, no caso, dinheiro. Assim, a restituição do valor é inerente à operação apontada como causa dos pagamentos em debate. É o que se depreende dos seguintes dispositivos da Lei nº 10.406/2002:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

[...]

Art. 592. Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será:

[...]

II - de trinta dias, pelo menos, se for de dinheiro;

[...] (grifei)

É inerente, portanto, às operações de mútuo que os valores sejam pagos em prazo razoável e que estes sejam exigidos pelo mutuante. Nada disso foi provado nos autos, como apontou de forma cristalina a autoridade julgadora de piso. Sem a comprovação da exigibilidade dos valores e de sua restituição, não se caracteriza juridicamente a operação de mútuo e, desta forma, não se comprova a alegada causa das transferências de recursos ora sob análise.

Ademais, a legislação tributária determina que no caso de mútuos contratados com pessoas vinculadas, a mutuante deve reconhecer receita financeira. É o que dispõe o artigo 243 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, vigente na época):

#### Juros a Pessoas Vinculadas

Art.243.Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada (art. 244), quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros (Lei nº 9.430, de 1996, art. 22).

§1ºNo caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo o disposto neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 22, §1º).

§2ºPara efeito do limite a que se refere este artigo, os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda objeto do contrato e convertida em Reais pela taxa de câmbio, informada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros (Lei nº 9.430, de 1996, art. 22, §2º).

§3ºO valor dos encargos que exceder o limite referido no caput e a diferença da receita apurada na forma do parágrafo anterior serão adicionados à base de cálculo do imposto devido pela empresa no Brasil, inclusive ao lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 22, §3º).

§4ºNos casos de contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 22, §4º)

Quanto a esta matéria, a autoridade julgadora de piso também apontou que a contribuinte não reconheceu qualquer receita financeira atinente aos alegados mútuos.

Mas, não é só.

Caso se tratasse de mútuo, a recorrente também deveria ter efetuado a apuração do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, conforme determinação do artigo 13 da Lei nº 9.779/1999:

Art.13.As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.

§1ºConsidera-se ocorrido o fato gerador do IOF, na hipótese deste artigo, na data da concessão do crédito.

§2ºResponsável pela cobrança e recolhimento do IOF de que trata este artigo é a pessoa jurídica que conceder o crédito.

§3ºO imposto cobrado na hipótese deste artigo deverá ser recolhido até o terceiro dia útil da semana subsequente à da ocorrência do fato gerador.

Novamente, não há nos autos qualquer comprovação de apuração do IOF.

Vale destacar que a recorrente não juntou aos autos novos elementos de provas para dar suporte à alegação de que a causa dos pagamentos seria a realização de operações de mútuo, além daqueles que instruíram a impugnação.

Em suma, não há nos autos qualquer elemento de prova que demonstre requisitos mínimos para a caracterização da operação de mútuo, como a exigibilidade do valor emprestado e sua restituição, bem como outros efeitos tributários, como o reconhecimento de receitas financeiras e incidência de IOF.

Conclui-se, desta forma, que não há qualquer comprovação de que os valores pagos à CARLISA configurassem mútuos. A meu ver, remanesce sem comprovação a causa alegada pela recorrente para os pagamentos questionados pela fiscalização.

É, também, oportuno mencionar que não há controvérsia nos autos acerca dos efetivos pagamentos da contribuinte para a CARLISA, uma vez que a própria contribuinte encarregou-se de trazer aos autos os extratos bancários demonstrando a transferência dos recursos à CARLISA S/A. A comprovação dos pagamentos é exigência da jurisprudência do CARF acerca do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, conforme se verifica no seguinte julgado:

IRRF. SAQUE DE CHEQUE NOMINAL À EMPRESA EMITENTE.

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a beneficiários não identificados, terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitase à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995.

É imprescindível para caracterizar a hipótese de incidência prevista no referido artigo que a fiscalização comprove, no mínimo, a ocorrência de pagamento, o que não se verificou no caso concreto.

Recurso de ofício negado. (Acórdão CARF nº 2101-002.008, de 22/01/2013)

Feita essa apreciação do cerne da questão, passo a apreciar as alegações esgrimidas pela contribuinte no recurso voluntário.

**Preliminar de nulidade. Inexistência de liame entre a hipótese de incidência e os fatos.**

Neste ponto, a contribuinte argumentou, inicialmente, que estariam provados nos autos o beneficiário das transferências de recursos e, também, a causa (mútuos).

Desta forma, a autuação seria nula por ofensa aos princípios da verdade material, da legalidade e da tipicidade. Segundo a recorrente, considerando a comprovação do beneficiário e da causa dos pagamentos, a autuação seria fundada em mera inferência uma vez que os fatos não se amoldariam à hipótese normativa veiculada pela hipótese de incidência do IRRF.

Penso que a tese da recorrente não deva prosperar.

Ficou evidenciado no relatório acima que a fiscalização identificou dois pagamentos feitos a terceiros por meio de lançamentos contábeis a crédito de conta de disponibilidade (Bancos). Entretanto, durante o procedimento fiscal, a contribuinte não logrou comprovar nem o beneficiário, nem a causa dos pagamentos.

Tais fatos amoldam-se perfeitamente à hipótese de incidência do IRRF, conforme artigo 674 do RIR/99:

**Pagamento a Beneficiário não Identificado**

Art.674.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, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§1ºA incidência prevista neste artigo 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

§2ºConsidera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §2º).

§3ºO rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º). (grifei)

Em que pese a irrisignação da recorrente com o diminuto prazo concedido pela autoridade fiscal para a comprovação dos pagamentos durante o procedimento de ofício, no processo administrativo fiscal abriu-se a possibilidade de trazer aos autos eventuais elementos de prova produzidos após a ciência do auto de infração.

Afinal, o contraditório e a ampla defesa são pilares do processo administrativo fiscal.

Vale dizer, inclusive, que os elementos de prova que instruíram a impugnação demonstraram além de qualquer dúvida razoável que a beneficiária dos pagamentos foi a pessoa jurídica CARLISA S/A.

Contudo, como consignado anteriormente, os elementos probatórios não demonstraram a existência dos alegados mútuos e, por consequência, não comprovaram a causa alegada.

Portanto, afasto a preliminar de nulidade dos autos de infração.

### **Mérito. Autuação fundada em erro de fato.**

Neste tópico, a recorrente, inicialmente, alegou que teria incorrido em mero erro de fato ao registrar na contabilidade o histórico “*Retirada Lucros Sr. Carlos Dias*” no lançamento de valor R\$ 3.154.000,00 e reiterou que os dois valores questionados pela fiscalização foram transferidos à CARLISA, que os destinou ao pagamento de um imóvel e de impostos incidentes sobre este.

Nesta esteira, o lançamento de ofício do IRRF estaria fundado em erro de fato e não poderia prosperar. Cito suas palavras:

Mas, reitera-se, não se trata de pagamento a beneficiário não identificado. Ainda que com erro de informação, consta como “*Retirada Lucros Sr. Carlos Dias*”. Se fosse efetivamente o caso, o beneficiário estaria indicado, sendo, à ocasião, Carlos Dias, por sua participação na CARLISA, sócio majoritário, com direito a retirada de lucros, estes beneficiados pela isenção do imposto de renda.

Reitera-se, também, tratou-se de empréstimo conforme corretamente registrado na contabilidade da CARLISA.

Tratando-se de erro de fato, não pode prosperar o lançamento nele fundado. A jurisprudência é pacífica neste sentido, conforme os Acórdãos cujas ementas se transcreve:

[...]

Ora, a tese da contribuinte não pode ser agasalhada. O lançamento de ofício não foi fundado no *histórico* registrado no lançamento contábil, embora este tenha, sim, seus efeitos contábeis e jurídicos. O lançamento do IRRF, como asseverado múltiplas vezes, foi assentado na hipótese de incidência que prevê a ausência de comprovação da causa da operação.

Assim, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

### **Mérito. Ausência de vinculação – nulidade do auto de infração.**

Neste ponto, a recorrente alegou que a fiscalização não teria contestado o histórico escriturado no lançamento contábil (“*Retirada Lucros Sr. Carlos Dias*”). Assim, não poderia ter entendido que o beneficiário não estaria identificado. Ademais, sendo o Sr. Carlos Dias sócio da recorrente, poderia fazer jus à retirada de lucros e esta não estaria sujeita à tributação. Reproduzo trecho da peça recursal:

Em nenhum momento, no Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante do Auto de Infração do qual se originou o processo em epígrafe, há qualquer indicação de que os fatos contidos no histórico acima não condizem com a verdade dos fatos. Decorre daí a constatação de que concorda a d. fiscalização, pelo menos, com o fato de que houve transferência de valores de WTSP a Carlos Dias, e de que houve empréstimo concedido por WTSP a outra pessoa física ou jurídica.

A construção da infração depende da identificação, pela d. fiscalização, da transferência a Carlos Dias como sendo transferência a Beneficiário não identificado. Isto implica no fato de que o Sr. Carlos Dias foi tomado como beneficiário não identificado.

Ora, há uma grave e evidente falha na formalização desta suposta infração. Se está atestado, no Termo de Verificação Fiscal, que houve transferência de WTSP a Carlos Dias, há que se extrair que o beneficiário desta transferência está perfeitamente identificado.

Houvesse dúvida em relação à existência ou à identidade do Sr. Carlos Dias, seria necessário que a d. fiscalização se aprofundasse na investigação, buscando comprovar que o Sr. Carlos Dias não existe. Apenas nesta circunstância é que se poderia cogitar da possibilidade de que o lançamento contábil identificado como “*Retirada Lucros Sr. Carlos Dias*” pudesse corresponder a pagamento a suposto beneficiário não identificado.

O próprio teor do histórico do lançamento “*Retirada Lucros*” indica que se trata de um dos sócios/acionistas da pessoa jurídica, que, por lei, são os únicos hábeis e autorizados a realizarem retirada de lucros da pessoa jurídica que constituíram e da qual fazem parte.

Cumpriria à d. fiscalização examinar o Contrato Social da pessoa jurídica fiscalizada, ora recorrente, e identificar ali o beneficiário que supõe não identificado, como sendo sócio diretor da empresa, detentor de porcentagem no capital social da pessoa jurídica fiscalizada.

Para que “Retirada de Lucros” fosse consubstanciada em pagamento a beneficiário não identificado, seria necessário que fosse provado que:

- Os valores não correspondiam a lucro
- O beneficiário da retirada de lucros não seria sócio da pessoa jurídica,
- O beneficiário da retirada de lucros, sendo sócio, não estivesse autorizado a retirar lucros,
- O montante dos lucros retirados excede o limite previsto no Contrato Social para aquele sócio.

Admitindo-se, apenas para argumentar, que se trataria de distribuição de lucros, necessário considerar que, não obstante o disposto no § 1º do art 674, RIR/99, ampla é a documentação relativa à efetividade da transferência e o fato que lhe deu causa. Anexos à impugnação documentos que lastreiam a disponibilidade dos recursos na Demonstração de Resultado, para fins de retirada a sócios ou acionistas a título de distribuição de lucros.

Penso que esta alegação seja um completo disparate, beirando a deslealdade processual. Vejamos.

A recorrente asseverou reiteradas vezes que as operações em questão seriam mútuos com a CARLISA S/A. Trouxe aos autos elementos de prova que demonstraram que os recursos efetivamente foram transferidos à CARLISA S/A.

Agora, apresenta uma alegação alternativa, na qual o beneficiário não seria mais a CARLISA S/A, mas o Sr. Carlos Dias, e a causa não seria mais mútuo, mas distribuição de lucros.

Penso que o processo administrativo fiscal não seja apto à apresentação de “verdades alternativas”, mas à busca da verdade material.

Essa tese não encontra respaldo nos próprios elementos de prova juntados pela contribuinte na impugnação, que demonstraram que a beneficiária dos recursos transferidos foi a CARLISA S/A. Afinal, o que se busca é a verdade material possível de ser obtida a partir da linguagem das provas. A descrição do fato jurídico deve ser apoiada sempre nos elementos probatórios carreados aos autos.

No caso em tela, ao contrário do que alegou a contribuinte, o fato descrito pela autoridade fiscal foi simplesmente a existência de dois pagamentos feitos a terceiros cujos beneficiários e causas não haviam sido comprovados pela fiscalizada durante o procedimento de ofício. A autoridade fiscal não “concordou” ou “discordou” do histórico registrado nos lançamentos contábeis.

Após o lançamento de ofício, na impugnação, a contribuinte logrou comprovar que a beneficiária dos pagamentos seria a CARLISA S/A. E, fundada nessa prova e com base nos mesmos elementos, buscou provar que a causa seria a realização de operações de mútuo. Mas, como dito acima, não logrou êxito em comprovar tal causa.

Não é possível, agora, ignorar os elementos probatórios trazidos por si mesma aos autos para descrever um “fato” absolutamente distinto, sem suporte em qualquer elemento de prova. Não há nenhuma prova de que o beneficiário fosse o Sr. Carlos Dias e que a causa fosse a distribuição de lucros.

Aproveito para mencionar outros dois pontos, para além da razão essencial já exposta.

Primeiro, vale salientar que a recorrente é organizada na forma de sociedade anônima de capital fechado e que seu estatuto exige no artigo 33 que eventuais pagamentos de dividendos sejam deliberados em assembleia:

PAGAMENTO DE DIVIDENDOS

Artigo 31 — Os dividendos são atribuídos "pro-rata-temporis".

Artigo 32 — Sobre os dividendos não reclamados não incidirão juros e no prazo de 03 (três) anos serão revertidos em favor da sociedade.

Artigo 33 — Os dividendos serão pagos aos acionistas de acordo com a deliberação da Assembléia Geral que os aprovar, sempre dentro do exercício social.

Portanto, para comprovar que os pagamentos em questão teriam como causa o pagamento de dividendos ao acionista – que possui menos de 1% do capital – seria preciso juntar a ata da assembleia, além de demonstrar com elementos hábeis e idôneos que o beneficiário seria o Sr. Carlos Dias e não a CARLISA S/A.

Segundo, não há nos autos nenhum balanço ou demonstrativo contábil que comprove que a recorrente dispunha de lucros acumulados ou tenha auferido lucro até 31/05/2005 que desse suporte à alegada distribuição de lucros.

Diante de todo o exposto, voto neste ponto por negar provimento ao recurso voluntário.

**Mérito. Erro material. A nulidade da autuação – autuação fundada em erro.**

Neste trecho da peça recursal, a recorrente repete a alegação de que os pagamentos tinham como beneficiária a CARLISA S/A e que o registro do histórico “*Retirada de Lucros Sr. Carlos Dias*” não passaria de mero erro.

O erro não poderia dar azo à incidência de tributo. Cito suas palavras:

Da mesma maneira, o fato de ter ocorrido erro, por ocasião da descrição da operação no lançamento contábil de que se trata, não altera sua natureza de mútuo. E erro não é fato gerador de imposto, nem pode dar origem a crédito tributário, consoante a pacífica jurisprudência administrativa e judicial.

E a “distribuição de lucros” também não poderia dar azo à tributação:

Ainda que se considere que a operação equivocadamente descrita no lançamento contábil como Retirada de Lucros, em verdade correspondesse a este tipo de operação – e não é -, não haveria como se justificar a incidência de tributo sobre a mesma.

A distribuição ou retirada de lucros, à semelhança do mútuo (que em realidade ocorreu), não são fatos que atraem a incidência do imposto que a d. fiscalização procura exigir.

Esses argumentos já foram apreciados e vencidos conforme acima. Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário nestes pontos.

**A ausência de nexo lógico entre os fatos narrados no r. Acórdão e a conclusão do mesmo.**

Neste ponto, a recorrente rebateu o fundamento utilizado pela autoridade julgadora de piso de que não haveria comprovação dos mútuos em razão de não haver pagamento dos valores que teriam sido emprestados.

Segundo a contribuinte, os valores objeto dos mútuos teriam sido *convertidos em dividendos*. Transcrevo parte da peça recursal:

Para buscar dar validade a um lançamento que, como se vê, é absolutamente nulo e improcedente, o r. Acórdão vale-se de um único argumento: a ausência de prova do pagamento dos valores mutuados.

A este respeito cabe registrar o fato de que inexistente vedação relativa a tempo de devolução de empréstimos, em nenhuma esfera, pública ou privada. Da mesma forma que os empréstimos habitacionais podem ser pagos em 25 anos ou mais e que parcelamentos especiais, na esfera do poder público, podem ser pagos em até 180 meses, nos empréstimos entre empresas estes podem ser quitados em 10, 20, 30 ou mais anos.

Assim, falta suporte legal e lógico ao único argumento com que o r. Acórdão recorrido pretende manter o lançamento, conforme consta às fls. 364, que se transcreve: *“O mútuo pressupõe a devolução do valor emprestado, o que não ocorre nos autos, onde não há prova da devolução dos valores mutuados, mesmo que as intimações para comprovação da operação e que a impugnação tenha se dado há (sic) cinco anos depois do fato.”*.

Os documentos anexados (Docs. 1 e 2) provam que, por deliberação datada de 25 de agosto de 2010, os empréstimos efetuados pela ora Recorrente à empresa CARLISA foram convertidos em dividendos (Doc. 1 – Ata da Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária) (Doc. 2 – Balancete Analítico).

A meu juízo, essa *transmutação* de mútuo em dividendos não tem o condão de comprovar a causa alegada.

Ora, como dito anteriormente, o mútuo é um empréstimo de coisa fungível, no caso, dinheiro. Portanto, a CARLISA S/A era DEVEDORA da recorrente. Teria de pagar o valor devido.

O que significa a alegação da recorrente é que a CARLISA, embora devedora, não precisaria sacrificar seu patrimônio para saldar o débito exigível que teria com a recorrente. Ao contrário, “convertendo-se” os alegados mútuos em distribuição de lucros, consolida-se a inexigência dos valores recebidos. É evidente que não se trata verdadeiramente de mútuo.

A meu ver, a *transmutação* em dividendos somente demonstra que esses valores que foram transferidos para a CARLISA nunca foram exigíveis. Nunca foram empréstimo. E também não eram distribuição de lucros, como exposto anteriormente.

Ademais, é mister mencionar que as parcas folhas (isoladas) de demonstrações contábeis da recorrente e da CARLISA S/A juntadas aos autos com o recurso voluntário também não são hábeis a demonstrar a veracidade da operação de “conversão” de mútuo em distribuição de lucros.

Primeiro, há uma folha do que parece ser o balancete analítico da CARLISA S/A do período entre 04/2009 e 06/2009. Neste vê-se que a conta de passivo 6105 – c/c – WT SP Patrimonial S/A encerrou o período com saldo R\$ 25.179.359,70. Depois, outra folha do período de 07/2011 a 09/2011. Nesta, não aparece a conta 6105 – c/c – WT SP Patrimonial S/A dentro do passivo exigível a longo prazo.

Ora, onde estão os lançamentos contábeis feitos em 08/2010? Como um passivo de R\$ 25.179.359,70 some e, no mesmo momento, surge a alegada destinação parcial das reservas de lucros da recorrente e a emissão de trinta milhões de ações ordinárias nominativas em favor da CARLISA S/A?

Como não foi juntada a contabilidade (completa) relativa aos fatos ocorridos em 2010, não há como saber se o passivo da CARLISA S/A com a recorrente foi amortizado, compensado com outro valor, ou simplesmente deslocado para outra conta contábil. Sequer é possível saber se as folhas apresentadas realmente integram a contabilidade da CARLISA S/A.

No mesmo sentido, as parcas folhas da escrituração contábil da recorrente não trazem qualquer lançamento contábil relativo à alegada “conversão” de mútuo em distribuição de lucros.

Portanto, a alegada “conversão” de mútuo em distribuição de lucros registrada na Ata da Assembleia da recorrente em 25/08/2010 não encontra nenhum respaldo fático nos registros contábeis juntados aos autos.

Impende salientar que a destinação de parte da reserva de lucros acumulados para a emissão de novas ações nominativas em favor da CARLISA S/A, também mencionada na peça recursal, afeta tão somente as contas do patrimônio líquido da recorrente, sem qualquer efeito modificativo do saldo deste. Por outro lado, a perda de R\$ 25.179.359,70 de valor a receber da CARLISA S/A modificaria o ativo e o patrimônio líquido, diminuindo-os. Mas, como dito, não foram juntados aos autos os respectivos lançamentos contábeis.

É necessário repelir com veemência essa tentativa feita em 25/08/2010, ou seja, meses após o encerramento da fiscalização (28/05/2010) e do próprio protocolo da impugnação (29/06/2010), de mascarar o fato apurado pela autoridade fiscal com um simulacro de distribuição de lucros que, no fundo, apenas demonstra que os valores foram recebidos pela CARLISA a outro título que não mútuo.

A meu sentir, essa operação feita formalmente no papel, completamente a destempo, ao contrário de comprovar as alegações da recorrente, tem o único fito de dissimular o fato, obnubilar o processo cognoscitivo e levar o julgador a erro.

Assim, também neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

### **Nulidade por cerceamento do direito de defesa.**

Neste ponto, a contribuinte alegou cerceamento do direito de defesa em razão da fiscalização ter lavrado o Termo de Intimação em 17/05/2010 e ter lavrado os autos de infração em 28/05/2010. Cito suas palavras:

Apenas 10 (dez) dias após o recebimento da intimação acima mencionada, a ora Recorrente recebeu, em 28/05/2010, por Correio, o auto de infração de que se trata. Muito embora conste, no mesmo, que o auto de infração teria sido lavrado em 28/05/2010, pode-se verificar, pelo Rastreamento do Sedex Hoje, forma em que foi postado, o horário de postagem foi 12:35.

Desta forma faltou tempo hábil ao cumprimento da intimação recebida apenas dez dias antes do auto de infração.

Durante 17 (dezessete) meses e 28 (vinte e oito) dias a fiscalização limitou-se a informar que os livros e documentos retidos continuavam sob exame e após todo este tempo, sem que tivesse efetuado a devolução dos mesmos (cópia do pedido de devolução anexo), lavra auto de infração sem tempo adequado ao atendimento de intimação que nunca fora cogitada.

Este fato configura evidente cerceamento de defesa, pelo que a autuação padece de Nulidade cuja declaração se requer com seu conseqüente cancelamento.

A tese da contribuinte não deve prosperar.

Conforme asseverado anteriormente, embora a contribuinte tenha reclamado do prazo de que dispôs para a apresentação de elementos de prova durante o procedimento fiscal, que se insere na fase inquisitória do processo administrativo fiscal, o contraditório e a ampla defesa estão garantidos na fase contenciosa do processo administrativo fiscal regido pelo Decreto nº 70.235/72.

Na fase inquisitória, a autoridade fiscal está a levantar fatos por meio da coleta de provas. Não há ainda um ato administrativo do qual o sujeito passivo deva se defender. O ato administrativo passível de defesa é veiculado pelo auto de infração, que culmina o procedimento de ofício. Tanto é assim, que a Súmula CARF nº 46 dispensa a autoridade fiscal de intimar previamente o sujeito passivo, quando dispuser dos elementos necessários à constituição do crédito tributário.

É na fase litigiosa, inaugurada com a apresentação da impugnação, que a contribuinte tem oportunidade de submeter, consoante o princípio do devido processo legal, suas razões de fato e de direito às autoridades julgadoras administrativas, com duplo grau de cognição.

Vale assinalar que o ato administrativo de lançamento tributário trouxe todos os requisitos exigidos pelos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, em consonância com os ditames do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Desta forma, possibilitou a compreensão da infração imputada à recorrente e dos fundamentos do lançamento de ofício.

O ato de lançamento garantiu, portanto, que a recorrente pudesse exercer o contraditório e o direito à ampla defesa. Por consequência, não vislumbro mácula que possa dar azo à nulidade dos autos de infração em razão de cerceamento do direito de defesa.

Aliás, merece registro que a contribuinte apresentou robusta defesa e juntou aos autos elementos probatórios tanto na impugnação, quanto no recurso voluntário. Assim, não há que se falar em *falta de tempo hábil para apresentar todas as informações pertinentes* aos fatos sob exame.

Neste ponto, portanto, voto por afastar a arguição de nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa.

### **Nulidade por afronta à legislação processual.**

Neste ponto, a recorrente alegou que, durante o procedimento fiscal, teria recuperado a espontaneidade em razão de terem decorrido mais de sessenta dias entre um ato e outro. Assim, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF teria perdido sua validade e o procedimento de ofício não poderia ter prosseguido com o mesmo auditor-fiscal. Ademais, não teria sido intimada das prorrogações do MPF.

Reproduzo trecho do recurso voluntário que aborda a questão:

Muito embora algumas das Portarias acima mencionadas tenham estabelecido em 60 (sessenta) dias o prazo de validade do MPF, de acordo com o disposto no Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, outras o estabeleceram em 120 (cento e vinte) dias.

Considerada a questão sob a ótica da hierarquia das leis, e mesmo não se tratando de espontaneidade, deve prevalecer o disposto no Decreto, que dispôs ser de 60 (sessenta) dias o prazo de validade dos atos. Assim, mais de uma vez, conforme acima discriminado, o MPF perdeu sua validade. E perdida a validade do mesmo por decurso de prazo, a fiscalização não poderia continuar sob a responsabilidade do mesmo auditor fiscal.

Inexiste no processo qualquer elemento/documento que indique ter sido prorrogado qualquer prazo de validade do MPF e, por decorrência e por óbvio, a ora recorrente também não foi cientificada de qualquer prorrogação, em contrariedade também à jurisprudência administrativa. (Ac 105-17.002, Ac 103-23.612 e Ac 202-18.262)

Pelo acima, evidente a Nulidade da autuação cujo cancelamento se requer.

Parece-me que a recorrente confunde alguns conceitos.

Primeiro, a questão da espontaneidade. O afastamento da espontaneidade decorre do início do procedimento de ofício, e vale por sessenta dias, prorrogáveis, conforme disposto no artigo 7º, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

[...]

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Ora, a requalificação de espontaneidade durante o procedimento fiscal não afeta a competência atribuída pelo artigo 142 do CTN à autoridade fiscal para verificar a ocorrência do fato jurídico tributário e efetuar o correspondente lançamento de ofício. Também não implica a extinção do Mandado de Procedimento Fiscal ou a nulidade do lançamento de ofício.

A requalificação de espontaneidade durante o procedimento fiscal significa que o sujeito passivo poderia realizar atos como pagamento, parcelamento ou constituição de crédito tributário por meio de declaração. Neste diapasão, caso a recorrente houvesse efetuado o pagamento, o parcelamento ou a declaração de débito relativo ao fato que estava sendo apurado pela fiscalização, a autoridade administrativa teria de considerar eventual valor pago/parcelado/declarado como espontâneo, surtindo, assim, seus efeitos peculiares e afastando, na mesma medida, a possibilidade de lançamento de ofício.

Quanto ao prazo para a realização do procedimento fiscal contido no Mandado de Procedimento Fiscal, impende dizer, à partida, que as prorrogações do MPF estão devidamente registradas nos autos do processo conforme segue:

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 08.1.90.00-2008-06575-5**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |  |                                                                                     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL</b><br>CNPJ/CPF: 03.712.566/0001-34<br>NOME EMPRESARIAL/NOME: WT SP PATRIMONIAL S A<br>ENDEREÇO: R JERONIMO DA VEIGA, 164<br>BAIRRO: ITAIM BIBI<br>MUNICÍPIO: SÃO PAULO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |  | COMPLEMENTO: 5 ANDAR SALA A/D<br>UF: SP<br>CEP: 04.536-900                          |
| <b>PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO</b><br>TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES :<br>IRPJ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |  | PERÍODOS :<br>01/2005 a 12/2005                                                     |
| <b>AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL</b><br>PAULO ROBERTO ANDRADE GOUVEIA<br>ROBERTO PERA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |  | <b>MATRÍCULAS SIPE/SIAPE</b><br>00022925 / 0115410 SUPERVISÃO<br>00017101 / 0099118 |
| <b>ENCAMINHAMENTO</b><br>Determino, nos termos da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, a execução do procedimento fiscal definido pelo presente Mandado, que será realizado pelo(s) Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil (AFRFB) acima identificado(s), que está(ão) autorizado(s) a praticar, isolada ou conjuntamente, todos os atos necessários a sua realização.<br><br>Este Mandado deverá ser executado até 21 de Fevereiro de 2009. Este instrumento poderá ser prorrogado, a critério da autoridade outorgante, em especial na eventualidade de qualquer ato praticado pelo contribuinte/responsável que impeça ou dificulte o andamento deste procedimento fiscal, ou a sua conclusão.<br><br>São Paulo, 24 de Outubro de 2008.<br><br>CLAUDETE DANCINI LOPES - Matrícula : 00016832<br>Portaria de Delegação de Competência nº 140 de 18/09/2008<br>DEFIS SÃO PAULO<br>Assinado eletronicamente conforme Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007 |  |                                                                                     |
| 1. O AFRFB deverá identificar-se mediante apresentação de sua identidade funcional ao contribuinte/responsável.<br>2. Em caso de dúvida, o contribuinte/responsável poderá entrar em contato com:<br>Chefe de Fiscalização: CLAUDETE DANCINI LOPES<br>Endereço: AV PACAEMBU, 715 - 1 ANDAR - Bairro: PACAEMBU - SÃO PAULO - CEP.: 01.234-001<br>Telefone : (11) 21129500                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |  |                                                                                     |
| <b>DEMONSTRATIVO DE PRORROGAÇÕES</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |  |                                                                                     |
| <b>VALIDADE DE PRORROGAÇÃO DOS MPFs</b><br>MPF prorrogado até: 22 de Abril de 2009.<br>MPF prorrogado até: 21 de Junho de 2009.<br>MPF prorrogado até: 20 de Agosto de 2009.<br>MPF prorrogado até: 19 de Outubro de 2009.<br>MPF prorrogado até: 18 de Dezembro de 2009.<br>MPF prorrogado até: 16 de Fevereiro de 2010.<br>MPF prorrogado até: 17 de Abril de 2010.<br>MPF prorrogado até: 16 de Junho de 2010.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |  |                                                                                     |

Ademais, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF é sólida no sentido de que o Mandado de Procedimento Fiscal configura mero controle interno administrativo da RFB e que, nesta esteira, eventual irregularidade não configura hipótese de nulidade dos autos de infração, desde que estes tenham sido lavrados por pessoa competente, sem cerceamento do direito de defesa e preencham os requisitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Cito precedentes nesse diapasão:

PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal visa o controle administrativo das ações fiscais da RFB, não podendo afastar a vinculação da autoridade tributária à Lei, nos exatos termos do art. 142 do CTN, sob pena de responsabilização funcional. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no CTN, por isso que a inexistência de MPF não implica nulidade do lançamento. (Acórdão CARF nº 9303-008.567, de 14/05/2019)

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, tem apenas a função de controle administrativo interno da instituição Receita Federal do Brasil e não tem o condão de modificar a competência privativa do Auditor - Fiscal de efetuar o lançamento de ofício. Meras irregularidades na emissão do MPF não geram nulidade do lançamento. (Acórdão CARF nº 9303-009.609, de 15/10/2019)

Assim, voto neste ponto por afastar a arguição de nulidade do auto de infração.

### **Nulidade por erro na identificação do sujeito passivo.**

Neste tópico, a recorrente volta a insistir na “verdade alternativa” em que o beneficiário do pagamento seria o Sr. Carlos Dias. Neste caso, haveria um erro de identificação do sujeito passivo, pois o lançamento deveria ter sido feito contra a pessoa física. Cito suas palavras:

Mas, admita-se, somente para argumentar, que o valor em questão tivesse sido pago ao Sr. Carlos Dias. Neste caso, o lançamento deveria ter sido efetuado na pessoa física de Carlos Dias e não na pessoa jurídica, eis que o auto de infração deve ser lavrado contra o contribuinte que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador. Neste sentido a orientação jurisprudencial, da qual se destacam os Acórdãos CSRF/04 - 00.071, de 08.06.2005 e 04-00.072, da mesma data – DOU de 29.12.2006, cuja ementa se transcreve.

A tentativa de criar “realidades alternativas”, com diversos beneficiários e causas dos pagamentos, já foi rechaçada neste voto. A beneficiária dos pagamentos foi a CARLISA S/A.

Também vale destacar que a tributação do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa é exclusiva na fonte. Assim, uma vez que a operação carece de comprovação de sua causa, não há que se falar em tributação da renda do beneficiário. O fato jurídico descrito e provado nos autos amolda-se à perfeição à norma de incidência do IRRF e, neste caso, o sujeito passivo é a recorrente que efetuou os indigitados pagamentos sem causa.

Não vislumbro qualquer erro na sujeição passiva.

Assim, voto por afastar mais esta arguição de nulidade do auto de infração.

### **Multa.**

A recorrente pugnou pelo cancelamento da multa de ofício imposta pela autoridade fiscal em razão da insubsistência da infração apurada.

Mas, como ficou assente neste voto, a infração deve ser mantida e, por consequência, a respectiva multa de ofício, conforme artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

### **Conclusão.**

Voto por afastar as arguições de nulidade do auto de infração e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira