



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720674/2018-90</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1002-004.083 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COMERCIAL PYKOSZ LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O ato administrativo de lançamento foi realizado por autoridade competente, contendo os requisitos legais estabelecidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. ART. 61, § 1º, DA LEI Nº 8.981/1995. ÔNUS DA PROVA.

O art. 61, e § 1º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, estabelece a incidência de imposto de renda retido na fonte sobre todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, bem como aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo que o autuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO REGULAR. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996 (vigente a época do fato gerador), restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em manter a tributação de IRRF sobre pagamento sem causa e qualificação da multa, vencidas as conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Andrea Viana Arrais Egypto (relatora), que lhe davam provimento, e, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício qualificada de 150% para o patamar máximo de 100% do montante do tributo exigido, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei Nº 14.689/2023. Designado para redigir o voto vencedor quanto à tributação de IRRF sobre pagamento sem causa e qualificação da multa, o conselheiro Ricardo Pezzuto Rufino.

*Assinado Digitalmente*

**Andréa Viana Arrais Egypto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Pezzuto Rufin** – Redator Designado

*Assinado Digitalmente*

**Ailton Neves da Silva** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, Andréa Viana Arrais Egypto, Ailton Neves da Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou IMPROCEDENTE a Impugnação apresentada, mantendo a exigência fiscal contida no lançamento.

O Presente processo trata de Auto de Infração (fls. 581/589), lavrado em 28/09/2018, referente ao ano calendário de 2013, por meio do qual foi exigido IRRF sobre pagamentos sem causa, com o Total do Crédito Tributário de R\$ 1.653.867,41.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal (fls. 565/575), o início da fiscalização ocorreu a partir das diligências à empresa COMERCIAL BREJÃO DE ALIMENTOS LTDA, denominada Brejão, fornecedora da empresa COMERCIAL PYKOSZ LTDA – EPP. Conclui-se que a empresa Brejão fora constituída apenas para emitir Notas Fiscais para beneficiar ao interesse de terceiros, a tão conhecida “empresa Noteira”, que não tinha mercadorias a ser comercializada e, portanto, não vendia.

Constatou-se a emissão de notas fiscais eletrônicas de venda de mercadorias emitidas pela empresa BREJÃO, tendo como destinatária a empresa COMERCIAL PYKOSZ LTDA – EPP, no total de R\$ 1.006.234,30.

Desta forma, a Fiscalização concluiu que a empresa Recorrente efetuou pagamentos em nome da empresa BREJÃO, e que, as notas fiscais eletrônicas listadas no ANEXO I não passavam de “papéis”, sem lastro efetivo com as mercadorias nelas discriminadas, caracterizando-se, desta forma, pagamentos sem causa, nos termos previstos no artigo 674 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

A empresa PYKOSZ tributou seus resultados no ano-calendário 2013 sob a forma de Lucro Presumido. Desta forma, não se vislumbra qualquer efeito tributário reflexo relacionado aos tributos IRPJ, CSLL, COFINS e PIS.

Foi aplicada a qualificação da multa de ofício por verificar a ocorrência de fraude e atribuída a responsabilidade tributária solidária às pessoas físicas AMAURI PYKOSZ e AMÉLIA DREVEK PYKOSZ, nos termos do inciso II, do artigo 124, e inciso III, do artigo 135, do CTN.

A empresa tomou ciência do lançamento em 03/10/2018 (fl. 603), na mesma data em que tomaram ciência os responsáveis tributários Amauri Pykosc (fl. 604) e Amélia Drevek Pykosc (fl. 605), e em 30/10/2018 apresentaram Impugnação conjunta (fls. 613/628), na qual requerem o seguinte:

- Declarar a nulidade do procedimento fiscal, e a consequente extinção do crédito tributário, tendo em vista que os atos fiscalizatórios foram realizados por Autoridades Fazendárias de outra Unidade da Federação (São Paulo), violando os princípios do contraditório, da ampla defesa e do tratamento favorecido às empresas de pequeno porte, todos constitucionalmente previstos;

- A extinção do crédito tributário em tela (principal, juros e multa) nos termos do artigo 156, inciso IX, do CTN, tendo em vista que a empresa Impugnante adquiriu as mercadorias no exercício de seu objeto social, não concorrendo para o perfazimento de qualquer tipo de fraude, devendo derradeiramente prosperar os princípios da verdade material e do *in dubio pro contribuinte*, ao passo que todos os pagamentos foram devidamente identificados na contabilidade da empresa Impugnante, não perfectibilizando a conduta disposta no artigo 674 do RIR – Decreto n. 3.000/99;
- Sucessivamente, não entendendo da forma delineada acima, requer que a multa imputada aos Impugnantes no importe de 150% (cento e cinquenta por cento) seja reduzida para patamares mais consentâneos a Constituição da República, em especial atendimento ao contido no artigo 150, inciso IV, da CRFB, que preceitua a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco, para assim reduzi-la para 20% (vinte por cento) ou 75% (setenta e cinco por cento).

Não há não há lide acerca da responsabilidade tributária solidária.

O processo foi encaminhado para apreciação e a 1ª Turma da DRJ/BEL, por unanimidade de votos, julgou a Impugnação improcedente, conforme Acórdão 01-36.193 (fls. 1547/1569), assim ementado:

LANÇAMENTO. NULIDADE. NÃO CABIMENTO.

Não há que se falar em nulidade de auto de infração pelo fato da fiscalização ter se efetuado por unidade administrativa com domicílio tributário diverso do contribuinte pois tal procedimento encontra amparo no Decreto nº 70.235/72.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. PROCEDÊNCIA.

Procede o lançamento de IRRF em função de pagamentos efetuados sem causa eis que em procedimento de diligência não se confirmaram as compras supostamente realizadas de empresa inexistente de fato.

MULTA QUALIFICADA. 150%. CONFISCO.

Descabe à autoridade administrativa manifestar-se acerca de questionamento da ocorrência de confisco na aplicação da multa de 150%, matéria reservada ao Poder Judiciário.

RESPONSABILIDADE. SÓCIOS GERENTES. INFRAÇÃO À LEI E AO CONTRATO SOCIAL.

Dada a ocorrência de dolo e atuação com infração à lei e ao contrato social por parte de sócios com poder de gerência, mantém-se a responsabilização dos mesmos.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão. O mesmo se diga em relação às decisões judiciais, que somente vinculam as partes envolvidas.

#### ILEGITIMIDADE PASSIVA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

O Contribuinte foi intimado da decisão da Delegacia de Julgamento em 15/02/2019 (fl. 1575), e em 12/03/2019, apresentou Recurso Voluntário (fls. 1579/1595), juntamente com os responsáveis tributários, onde traz um relato dos fatos e aduz o seguinte:

- Da nulidade do lançamento por ter sido efetuado em domicílio fiscal distinto do domicílio da empresa, violando os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, na medida que impede um contato aproximado no sentido de ofertar documentos e esclarecer fatos;
- A Recorrente não promoveu nada além do exercício de seu objeto social – aquisição de mercadorias para revenda;
- Inocorrência do aperfeiçoamento do evento jurídico-tributário do art. 674 do Decreto nº 3.000/99;
- A imposição tributária não subsiste ao princípio da verdade material;
- Os eventos tributários não estão sob o raio de incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF;
- Não restou caracterizada as condutas dos artigos 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 para a incorrência da multa qualificada. Assevera ser a multa confiscatória.

É o relatório.

#### VOTO VENCIDO

Conselheiro **Andréa Viana Arrais Egypto**, Relator

#### Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Nulidade do Lançamento por Erro no Procedimento de Fiscalização**

Os Recorrentes alegam a nulidade do lançamento, por ter sido efetuado em domicílio fiscal distinto do domicílio da empresa.

Primeiro, é importante esclarecer que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, estabelece as causas da nulidade dos atos administrativos, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

No presente caso, no âmbito do procedimento fiscal foi oportunizado ao sujeito passivo a apresentação de documentos e esclarecimentos, e o ato administrativo de lançamento foi realizado por autoridade competente, contendo os requisitos legais estabelecidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal.

Com relação ao domicílio tributário do sujeito passivo, destaque-se o teor da Súmula CARF nº 27:

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018). Dessa forma, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade do lançamento.

## Mérito

### IRRF – Pagamento Sem Causa

Conforme visto, a Fiscalização assevera que não há causa nos pagamentos efetuados à empresa BREJÃO, pois ela nunca existiu fisicamente, no endereço informado à RFB, nem seus sócios eram lá conhecidos. Além disso, um dos dois sócios apenas emprestou seu nome em troca de remuneração mensal. Assim, embora haja documentos fiscais que demonstrem a contabilização de mercadorias oriundas da BREJÃO, isto não desonera a Recorrente de conservar e apresentar os documentos que serviram de respaldo aos valores contabilizados.

A empresa afirma que as operações efetivamente aconteceram e que promoveu nada além do exercício de seu objeto social, qual seja, a aquisição de mercadorias para revenda. Foram juntados documentos para comprovar a efetividade das operações realizadas, dentre eles, notas fiscais (fls. 274/301); Livro Razão e Livro Diário (fls. 302 e seguintes).

Afirma que as operações foram realizadas entre a Recorrente e a Comercial Brejão Alimentos e que nada mais são do que a realização de seus objetivos societários de compra e venda de mercadorias, conforme documentos dos autos.

Pois bem.

Antes de adentrarmos na análise é importante registrar, acerca da matéria, que o artigo 61 da Lei nº. 8.981, de 1995, estabelece que a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, incide quando: (i) houver pagamento a beneficiário não identificado; (ii) quando houver pagamento e não for comprovada a operação ou a sua causa; (iii) e ainda, na concessão de benefícios indiretos, nos termos do § 2º do art. 74 da Lei nº. 8.383/91. Vejamos:

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.

Destacamos a seguir o disposto no Decreto nº 3000 (RIR/99), então vigente à época dos fatos:

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).

§ 1º A 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).

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

§ 3º O 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).

Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 1º O 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).

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

Conforme legislação acerca da matéria, cabe ao contribuinte a identificação do beneficiário e a comprovação da causa dos pagamentos. No caso de não identificação, aplica-se o disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 que legitima a incidência na fonte do Imposto de Renda à alíquota de 35%, tendo em vista a impossibilidade de se verificar e tributar o titular dos rendimentos, ou eventual omissão de receitas. Outra situação que legitima a incidência tributária é a falta da comprovação da causa dos pagamentos.

No presente caso, compõe a autuação fiscal tão somente os recursos entregues a terceiros para os quais não foi comprovada a operação ou a sua causa. A justificativa se restringe à análise dos seguintes pagamentos relacionados às notas fiscais eletrônicas de venda de mercadorias emitidas pela empresa BREJÃO e tendo como destinatária a empresa Recorrente. Os



valores considerados pela Fiscalização são os discriminados no quadro abaixo, totalizando um montante de R\$ 1.006.234,30, cuja comprovação da operação ou a sua causa não foi aceita pela Fiscalização:

N. FISCAL	EMIÇÃO	VALOR	N. FISCAL	EMIÇÃO	VALOR
162	03/01/13	32.500,00	707	21/06/13	42.621,80
166	08/01/13	32.500,00	793	24/07/13	31.000,00
186	15/01/13	40.012,50	842	16/08/13	29.125,00
270	05/02/13	30.000,00	866	26/08/13	62.000,00
285	08/02/13	32.500,00	884	29/08/13	28.600,00
392	15/03/13	30.000,00	891	04/09/13	41.875,00
456	05/04/13	30.000,00	903	12/09/13	42.000,00
466	09/04/13	70.500,00	923	19/09/13	38.250,00
472	17/04/13	32.000,00	935	30/09/13	38.250,00

539	09/05/13	37.250,00	946	02/10/13	35.000,00
540	09/05/13	35.000,00	958	09/10/13	38.250,00
582	23/05/13	30.000,00	966	16/10/13	32.500,00
628	31/05/13	42.500,00	1002	08/11/13	42.000,00
643	06/06/13	30.000,00		<b>Total</b>	<b>1.006.234,30</b>

A acusação da Fiscalização de que ocorreu pagamento sem causa se sustenta basicamente na investigação da empresa Comercial Brejão, tendo em vista que as diligências realizadas indicam que a referida empresa não adquiriu mercadorias de fornecedores constantes em Notas Fiscais de entrada e que, após intimações, informaram que não conheciam a empresa Brejão e nunca realizaram qualquer transação comercial com a empresa.

De acordo com a Fiscalização, durante o ano de 2013 foram emitidas diversas Notas Fiscais de Entrada de Mercadorias pela empresa Brejão e, diante de tal fato, foi selecionada uma amostra de 23 (vinte e três) fornecedores (pessoas físicas), para prestar esclarecimentos sobre as vendas realizadas para a empresa BREJÃO. Oito desses fornecedores, pessoas físicas, responderam a intimação e informaram desconhecer a empresa, portanto, a conclusão da fiscalização foi no sentido de que não haveria mercadoria a ser comercializada. Esse é o principal motivo de a acusação fiscal ter desconsiderado todos os registros contábeis da empresa Recorrente, pagamentos efetuados, documentos diversos e concluir que se tratava de pagamento sem causa.

Destaque-se que em um rol de 23 fornecedores, dos quais, quase metade não foram procurados pela Fiscalização, conforme consta do quadro da fl. 567, a autoridade fiscal concluiu, com base em informações de 08 (oito) produtores rurais, que *a empresa BREJÃO não*

*realizou as compras das mercadorias discriminadas nas Notas Fiscais de Entrada emitidas por ela e, diante deste fato, não haveria mercadoria a ser comercializada (vendida).*

Cabe nesse ponto registrar que durante a Fiscalização, a empresa foi intimada para esclarecer acerca das Notas Fiscais de Saída de Mercadorias emitidas pela BREJÃO. Conforme ressaltado, a contribuinte juntou Livros Contábeis e pagamentos realizados. Os registros das operações foram realizados, conforme a seguir destacados:

- NF 166 no valor de R\$ 32.500,00, registrada no Livro Razão (fls. 302/303)
- NF 186 no valor de R\$ 40.012,50, registrada no Livro Razão (fls. 305/306)
- NF 270 no valor de R\$ 30.000,00, registrada no Livro Razão (fls. 308/309)
- NF 285 no valor de R\$ 32.500,00, registrada no Livro Razão (fls. 3011/312)
- NF 392 no valor de R\$ 30.000,00, registrada no Livro Razão (fls. 314/315)
- NF 456 no valor de R\$ 30.000,00, registrada no Livro Razão (fls. 317/318)
- NF 466 no valor de R\$ 70.500,00, registrada no Livro Razão (fls. 321/323)
- NF 472 no valor de R\$ 32.000,00, registrada no Livro Razão (fls. 326/327)
- NF 539 no valor de R\$ 37.250,00, registrada no Livro Razão (fls. 331/333)
- NF 540 no valor de R\$ 35.000,00, registrada no Livro Razão (fls. 336/337)
- NF 628 no valor de R\$ 42.500,00, registrada no Livro Razão (fls. 339/340)
- NF 643 no valor de R\$ 30.000,00, registrada no Livro Razão (fls. 342/343)
- NF 707 no valor de R\$ 42.621,00, registrada no Livro Razão (fls. 345/346)
- NF 793 no valor de R\$ 31.000,00, registrada no Livro Razão (fls. 349/350)
- NF 842 no valor de R\$ 29.125,00, registrada no Livro Razão (fls. 353/354)
- NF 866 no valor de R\$ 62.000,00, registrada no Livro Razão (fls. 357 e 359)
- NF 884 no valor de R\$ 28.600,00, registrada no Livro Razão (fls. 365/366)
- NF 946 no valor de R\$ 35.000,00, registrada no Livro Razão (fls. 368/369)
- NF 966 no valor de R\$ 32.500,00, registrada no Livro Razão (fls. 372/373)
- NF 1002 no valor de R\$ 42.000,00, registrada no Livro Razão (fls. 375/376)

A empresa junta ainda vários pagamentos de Notas Fiscais, e os registros no Livro diário (NF 162, 166, 186, 270, 285, 392, 456, 466, 472, 540, 582, 628, 643, 707, 793, 842, 866, 884, 891, 903, 923, 935, 946, 958, 966, 1002, consoante de destaca às fls. 401 e seguintes, Registros Fiscais dos documentos de Entradas de Mercadorias indicando compra da Comercial Brejão (fls. 931 e seguintes), além de extratos de conta corrente de fls. 437 e seguintes.

Foram respondidas as intimações, apresentados inúmeros documentos, e claramente se percebe que a empresa Recorrente tem contabilidade regular, buscou, de forma colaborativa, trazer a verdade material para o conhecimento da Fiscalização, inclusive com cotejamento de documentos, relacionando a Nota Fiscal com o lançamento contábil.

Embora existam os fatos relacionados pela Fiscalização com relação à empresa BREJÃO, referidos fatos foram constatados a partir de diligências realizadas em alguns fornecedores, porém não em todos. Não há como afastar todo o conjunto probatório constante nos autos que corroboram com o fato de que a empresa Recorrente adquiriu da empresa Broto Legal a mercadoria “Feijão Preto”, operações estas devidamente registradas nos Livros Diário e Razão.

Dessa forma, os documentos carreados aos autos são capazes de afastar a tributação com base no art. 61 da Lei n. 8.981/1995, por ausência do tipo legal ensejador do lançamento, haja vista que restam demonstradas a causa do pagamento.

### **Multa Qualificada**

Auto de Infração formalizou a exigência tributária com a aplicação da multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), sob a justificativa de tipificação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõe:

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

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

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

Dessa forma, para a aplicação da qualificação da multa é necessário que a autoridade fiscal comprove as condutas tipificadas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, a seguir transcritos:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

A motivação contida no Termo de Constatação da Infração Fiscal é a seguinte (fl. 573):

#### 5. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. (Art. 72 da Lei nº 4.502/64)

O contribuinte praticou uma ação dolosa, nos termos definidos no parágrafo precedente, portanto, fica sujeito a aplicação da multa de ofício de 150%, prevista do artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, conforme abaixo transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexacta; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

....

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

As razões para aplicar a multa qualificada de 150%, transcrita acima na íntegra, não comprovam a intenção pré-determinada do contribuinte de burlar o Fisco, tipificadas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64.

No presente caso, diante da motivação da acusação fiscal baseada praticamente na conduta da empresa BREJÃO, bem como em todo o esforço probatório da Recorrente durante o procedimento fiscal, buscando colaborar com a Fiscalização com documentos e esclarecimentos, não se pode afirmar que o contribuinte agiu com dolo objetivando suprimir tributos. Não se justifica a aplicação da multa de 150% sem a existência de esforço adicional para ocultar receitas, o que claramente não se vislumbra no lançamento, até porque todas as operações estão registradas.

Diante de todo o contexto dos autos, não se vislumbra conduta dolosa de fraude capaz de justificar a multa qualificada de 150% (atualmente 100%).

Assim, entendo pelo afastamento da aplicação da multa de ofício qualificada, reduzindo-a ao patamar básico de 75%.

### Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER dos Recursos Voluntários e DAR-LHES PARCIAL PROVIMENTO para afastar a multa qualificada.

*Assinado Digitalmente*

**Andréa Viana Arrais Egypto**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Ricardo Pezzuto Rufino, redator designado

Com a devida vênia, ousou discordar do voto da ilustre relatora quanto ao afastamento da tributação de IRRF sobre pagamento sem causa e da não qualificação da multa.

Sujeitam-se à incidência do IRRF os pagamentos realizados ou recursos entregues a terceiros, sócios ou acionistas — independentemente de escrituração contábil — sempre que a operação ou sua causa jurídica não forem comprovadas, conforme parágrafo 1º, 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.

Sob o prisma legal, a hipótese de incidência ocorre em duas situações distintas: (i) quando o beneficiário não é identificado; ou (ii) quando, embora identificado, a operação que justificaria o pagamento não é comprovada em sua existência ou em sua causa.

A Recorrente, em seu recurso voluntário, apresenta vários documentos na tentativa de provar o efetivo recebimento das mercadorias indicadas como adquiridas da Comercial Brejão de Alimentos.

Analisando tal documentação, verifica-se que a escrituração das compras efetuadas perante a empresa BREJÃO está instruída com notas fiscais, comprovantes de pagamento, extratos bancários e registros de entrada. É imperativo destacar que a autoridade fiscal não questiona a existência da contabilização ou o desembolso financeiro, tanto que a autuação de IRRF se fundamenta em 'pagamento sem causa', e não em sua omissão.

Contudo, a vasta documentação acostada provém, majoritariamente, da própria Interessada, à exceção das notas fiscais da suposta fornecedora e dos extratos bancários. Inexistem nos autos elementos externos de corroboração, tais como conhecimentos de transporte (CT-e), duplicatas ou recibos de frete. A mera contabilização de mercadorias não exige a Recorrente do ônus de apresentar os documentos de suporte que confirmam lastro real aos valores registrados.

Para que a escrituração faça prova em favor do contribuinte, nos termos do artigo 923 do RIR/99, ela deve estar sustentada em documentos hábeis e idôneos. No caso em tela, a declaração de inidoneidade dos documentos emitidos pela BREJÃO retira-lhes a eficácia tributária perante terceiros. Conclui-se, portanto, pela inexistência fática das operações entre a BREJÃO e a COMERCIAL PYKOSZ LTDA., restando configurada a natureza fictícia das transações.

Ressalte-se que, caso houvesse prova inequívoca da efetiva aquisição e circulação das mercadorias pela Recorrente, a hipótese de 'pagamento sem causa' seria afastada, ainda que a empresa BREJÃO apresentasse irregularidades formais em sua existência. Esse entendimento converge com outro julgado deste Colegiado. Contudo, o presente processo carece de subsídios probatórios suficientes para demonstrar a materialidade das operações.

No que tange à multa de ofício qualificada de 150%, observa-se que a mesma tem como amparo o artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, que assim dispõem:

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

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

(...)

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

Como se percebe, a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) tem lugar quando se configurar uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que assim dispõem:

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

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

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

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

Pelo exposto, impõe-se a manutenção da multa de ofício qualificada. Ao contrário do que sustenta a Recorrente, a Autoridade Tributária fundamentou o agravamento da penalidade na efetiva apuração de fraude nas operações comerciais mantidas com a COMERCIAL BREJÃO DE ALIMENTOS. Ademais, a Interessada não logrou êxito em comprovar a sua boa-fé na suposta aquisição das mercadorias, restando evidenciado o intuito doloso nas transações ora examinadas.

Então, a qualificação da multa de acordo com o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (vigente à época) é incontroversa.

No entanto, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterada pela Lei nº 14.689/2023, assim prevendo atualmente:

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

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

### **Dispositivo**

Diante do exposto, mantenho a tributação do IRRF sobre o pagamento sem causa e da qualificação da multa, e dou provimento parcial para reduzir a multa qualificada para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Pezzuto Rufino**