



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.727653/2017-49
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1201-003.688 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de março de 2020
Recorrentes TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. OCORRÊNCIA.

A alegação de erro na composição da base de cálculo do valor autuado, com a devida instrução fático-probatória, tem o condão de anular o ato administrativo, nos termos dos artigos 142, 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

LUCRO PRESUMIDO. LIMITE DA RECEITA TOTAL.

O art. 24 da Lei 9.249/95 apenas dispõe que deverá ser recomposta a base tributável com a inclusão das receitas omitidas “*de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica*”, porém, não desobriga a Fiscalização de observar o limite estabelecido no art. 13 da Lei 9.718/98, nem a obrigatoriedade de arbitrar o lucro na hipótese prevista no art. 47, IV, da Lei 8.981/95.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável aos lançamentos reflexos.

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

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 114. APLICAÇÃO.

De acordo com a Súmula CARF nº 114, “*o Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN*”.

Assim, partindo da contagem do prazo decadencial constante do artigo 173, I, do CTN - primeiro dia do exercício seguinte ao ano em que o lançamento poderia ter sido efetuado-, houve a decadência do direito do fisco de lançar os créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2012.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA E PARA BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

O artigo 61, da Lei n.º 8.981/95, ao imputar a responsabilidade tributária à fonte pagadora, já está qualificando a conduta do agente de não manter sua regular e transparente escrituração fiscal e contábil de forma a permitir que a autoridade fiscal tenha clareza das operações realizadas. Adotar aqui uma segunda qualificadora, por meio da imputação da multa de ofício de 150%, implica, novamente, em utilizar o tributo como mecanismo de sanção, o que é vedado pelo artigo 3º do CTN. A conduta de não identificar os beneficiários de pagamentos enseja a tributação pelo IRRF de 35%, acrescido de multa de 75%, como determina a lei.

IRRF. INCIDÊNCIA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO, OPERAÇÃO E/OU CAUSA NÃO COMPROVADOS.

Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. INCOMPATIBILIDADE.

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O simples fato de determinado executivo ser sócio da pessoa jurídica autuada não se molda na hipótese de responsabilidade tributária prevista no artigo 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAL TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA.

São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração a lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. O elemento doloso deve ser demonstrado pela autoridade fiscal, não basta o suposto responsável ser sócio da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer dos recursos de ofício e voluntário e: a) Por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício; b) Por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário considerar nulos os lançamentos

de IRPJ e Reflexos (AC 2012); c) Por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a autuação de IRRF no que se refere ao ano calendário 2012, por decadência. d) Por voto de qualidade, manter a atuação de IRRF para os anos calendário 2013 e 2014. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa (Relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro. e) Por maioria, em afastar a multa qualificada e a responsabilidade do Sr. Wanderley. Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança dos seguintes tributos:

(i) **Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ** (a fls. 625 e ss.), pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 73.806.970,34, referente a fatos geradores dos anos de 2012 a 2014, com a imputação de multa qualificada, sendo assim descritos os fatos apurados:

“OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA REVENDA DE MERCADORIAS

O contribuinte não emitiu as notas fiscais referentes a vendas de mercadorias, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL INFRAÇÃO: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo.”;

(ii) **Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL** (a fls. 670 e ss.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 26.209.930,05, referente a fatos geradores dos anos de 2012 a 2014, como decorrência da infração anterior:

“OMISSÃO DE RECEITA

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS

Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

Receita da prestação de serviços em geral escriturada e não declarada, apurada conforme relatório fiscal em anexo.”;

(iii) **Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS** (a fls. 705 e ss.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 23.061.026,04, referente a fatos geradores dos anos de 2012 a 2014, como decorrência da omissão de receitas.

(iv) **Contribuição Social para o Pis/Pasep** (a fls. 705 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 4.996.523,48, referente a fatos geradores dos anos de 2012 a 2014, , como decorrência da omissão de receitas.

(v) **Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF** (a fls. 543 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 187.827.985,19, referente a fatos geradores dos anos de 2012 a 2014, com imputação de multa qualificada, sendo assim descritos os fatos apurados: “Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamento(s) sem causa ou de operação(ões) não comprovada(s), contabilizadas ou não...”.

2. Acerca da origem da presente fiscalização e etapas de execução, vale trazer relevantes trechos do TVF (e-fls. 743/751),

A presente fiscalização foi realizada no contexto da "**Operação Ararath**" – operação realizada pela Polícia Federal (PF), Ministério Público Federal (MPF) e Receita Federal

do Brasil (RFB), responsáveis em apurar a realização de pagamentos por parte do Governo de Mato Grosso, em desacordo com as determinações legais, para empreiteiras, além do desvio desses recursos em favor de agentes públicos e empresários através de utilização de instituição financeira clandestina. A análise de documentos apontou a utilização de complexas medidas de "engenharia financeira" praticadas pelos investigados com o objetivo de ocultar a real destinação dada a valores de precatórios pagos pelo Governo de Mato Grosso em nítida violação à ordem cronológica e determinações legais, conforme documentos do IPL 182 (fls. 6 a 8).

Nos documentos apreendidos em razão das buscas realizadas na residência de EDER DE MORAES DIAS (conforme sentença em 1ª instância de EDER - fl. 8) e LAURA TEREZA DA COSTA DIAS há indícios de que, dentre tantas outras empresas suspeitas de terem sido utilizadas para a obtenção de empréstimos fraudulentos, se encontra a TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLEGEM LTDA (fls. 6 e 7). Esta teria sido destinatária de altas somas obtidas mediante tais empréstimos.

Neste contexto, a contribuinte TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLEGEM LTDA, **CNPJ 02.470.900/0001-28**, foi involucrada nessa operação, IPL 182/2012 (fl. 6), sendo fiscalizada por esta Equipe Especial de Fiscalização, instituída pela Portaria Cofis nº 46/2014.

No caso da TRIMEC, seu envolvimento chama a atenção pelo fato de seu representante legal (WANDERLEY FACHETI TORRES, CPF 761.439.707-00) ter sido citado em uma emblemática operação de lavagem de dinheiro mencionada por GERCIO JUNIOR, envolvendo este, EDER DE MORAES, SILVAL DA CUNHA BARBOSA e o escritório TOCANTINS ADVOCACIA (fls. 6 e 7).

Diante dessas circunstâncias, foram realizadas pesquisas no sistema FIPLAN-MT que apontaram a TRIMEC como uma das maiores executoras de obras do governo em Mato Grosso.

Segue espelho das obras executadas pela TRIMEC de 2007 até o ano 2014

[...]

No contexto da organização criminoso identificada, ressalta-se o relacionamento suspeito entre o Governador do Estado (na época) Silval Barbosa e a empresa TRIMEC, relacionamento este que já foi motivo de inúmeras matérias nos meios de comunicação (fls. 6 e 7).

E ainda, fontes abertas apontam Silval Barbosa como sócio oculto da TRIMEC.

[...]

IV - DO EXAME DAS INFORMAÇÕES

Durante o procedimento fiscal, realizamos cruzamentos de dados e análises sobre: **a Escrituração Contábil Digital -- ECD transmitida ao Sped (fl. 228), composta pelos livros Diário e Razão em meio magnético; os Livros Fiscais de Prestação de Serviços 2012 a 2014 (fl. 183), os extratos bancários fornecidos pela contribuinte em pdf e em meio magnético (no formato e segundo os conceitos definidos na CARTA CIRCULAR BACEN N° 3454, de 14/06/2010) (fls. 210 a 220), as declarações apresentadas, documentos enviados e esclarecimentos apresentados pela Contribuinte ao Fisco (respostas aos termos) e as informações constantes da base da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.**

Dessa forma, os principais procedimentos adotados no exame dos documentos e informações reunidos, realizados em função do objetivo do exame fiscal, descrito neste Termo, são os seguintes: **Primeira etapa: Identificação do procedimento contábil**

efetuado pela contribuinte relativo às suas Operações referentes a prestação de serviços. Foi possível realizar, porque a contribuinte apresentou a escrituração ECD, relativa aos anos-calendário 2012 a 2014, do período fiscalizado. Segunda etapa: Confronto dos extratos bancários e a escrita contábil. Verifica-se que a movimentação financeira das contas bancárias foram registradas na escrituração contábil. Vale destacar que, a movimentação financeira constante dos extratos das contas bancárias corresponde ao montante apresentado à contribuinte nas planilhas entregue pela fiscalização à fiscalizada através dos Termos de Intimações Fiscais, cuja ciência ocorreu por meio de AR.

Preliminarmente, cabe destacar que, durante o procedimento de fiscalização foram analisadas e confrontadas/conciliadas as informações contidas nos seguintes documentos: Extratos bancários das contas correntes mantidas junto aos Bancos apresentados pela contribuinte. **Esclareça-se que o acesso aos extratos bancários da contribuinte, nos foi franqueado pela contribuinte em meio papel (fls. 212 a 220) e pelos bancos citados, em meio magnético, conforme solicitações dos Termos de Intimações encaminhados aos bancos (fl. 211).**

Apos exame de todos os elementos a disposição da Secretaria da Receita Federal, identificamos fatos que configuram infrações a legislação tributaria dos tributos [...]

(destaques acrescidos)

3. Cientificada dos lançamentos em 12/01/2018 (fls. 894/895), a contribuinte apresentou impugnação em 07/02/2018 (fls. 1326 e segs.), subscrita por seu representante legal, Sr. Wanderley Facheti Torres (fls. 13), na sua peça de defesa, a contribuinte aduz, em apertada síntese, as seguintes razões de defesa:

(i) **Preliminarmente**, sustenta que a autoridade autuante inobservou o limite anual de receita (R\$ 48 milhões) para apuração dos tributos através da sistemática do Lucro Presumido, previsto no art. 46 da Lei n.º. 10.637/2002 (AC 2013). Assim, mostra-se completamente irregular o lançamento efetuado com base em tal sistemática, especialmente para os anos de 2013 e 2014.

Argui que a apesar de absoluta inexistência de qualquer pagamento que caracterizasse a opção pela sistemática do lucro presumido (art. 516, §4º. do Decreto n.º. 3.000/99 - a simples entrega de DCTF **não tem o condão de validar a opção pelo lucro presumido**), a autoridade autuante optou indevidamente por efetuar o lançamento sob tal sistemática, ignorando a regra geral de apuração de tributos pelo lucro real trimestral (artigos 222 e 530 do Decreto n.º. 3.000/99). No mais, consigna que apenas na hipótese de não apresentação da escrituração é que seria cabível apuração pelo lucro arbitrado, o que também não se verifica em concreto.

Diante desse cenário, deveria a fiscalização ter exigido da contribuinte a entrega de declarações pelo lucro real trimestral e respectiva documentação contábil. Afirma que o lucro real trimestral seria a forma legal de apuração dos tributos aplicável ao caso, inclusive porque a opção pelo lucro presumido estava vedada para os anos de 2013 e 2014, por conta do excesso de receita. Logo, mostra-se patente o vício material dada a inobservância do aspecto quantitativo da hipótese de incidência, do princípio da estrita legalidade e da capacidade contributiva.

(ii) No **Mérito**, a **improcedência** do respectivo lançamento de ofício, na medida em que:

(a) **Quanto à omissão de receitas - depósitos bancários não-comprovados:** Alega que a fiscalização não intimou a contribuinte para comprovar a origem dos depósitos (relação individualizada), conforme dispõe o art. 42 da Lei nº 9.430/96, o que implica insuficiência do suporte fático para presunção legal de omissão de receitas.

(b) **Quanto à base de cálculo adotada - coeficiente de 32%:**

“O contribuinte dedica-se a contratação por empreitada de construção civil na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis a consecução da atividade contratada, sendo tais materiais incorporados à obra.

Desta feita, considerando o regime de tributação pelo Lucro Presumido (caso este fosse o regime legal aplicável ao contribuinte), a base de cálculo para apurar o IRPJ e a CSLL será de 8% (oito por cento) para o IRPJ e de 12% (doze por cento) para a CSLL, ambos sobre a receita bruta, a teor dos arts. 15 e 20 da lei 9.249/95 e do art. 2º, §7º da Instrução Normativa da Receita Federal nº 1234/2012.

De maneira absolutamente irregular, a fiscalização aplicou o percentual de 32% para apurar as bases de cálculo para o IRPJ/CSLL, fator igualmente determinante da improcedência do lançamento, o que desde já se requer seja reconhecido por este Órgão julgador.”;

(c) **Quanto ao pagamento a beneficiário sem causa:** Arguiu ser improcedente o lançamento vez que a prova não resulta de “escrituração isoladamente” como sugere a fiscalização, mas do seguinte conjunto de evidências: 1. as operações (de ingresso e saída de recursos) estão devidamente comprovadas nos extratos bancários; 2. os destinatários das transferências restam identificados nos próprios extratos bancários; 3. as operações estão devidamente contabilizadas por ambas as partes; 4. a contabilidade não foi declarada inidônea/imprestável pela fiscalização; 5. as operações encontram-se respaldadas por documentação idônea (contratos); 6. ambas as empresas têm administrador comum e fazem parte, no dizer da própria fiscalização, de um GRUPO EMPRESARIAL.

Da mesma forma, afora os valores referentes aos mútuos entabulados com a TRIMEC EQUIPAMENTOS LTDA (empresa ligada), a contribuinte não encontra nos autos (TVF e auto de infração) a justificativa para exigência do IRRF sobre os demais débitos, cujos beneficiários são identificados e os valores devidamente escriturados.

(d) **Quanto à multa de 150%:** Sustenta que nenhuma das condutas relacionadas pela autoridade autuante para fins de imputação da multa qualificada visam impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, o que evidenciaria o intuito fraudulento de sonegar tributos. Meras conjecturas relacionadas com a suposta participação da contribuinte em organização criminosa, sem provas nos autos que justifiquem sua ocorrência, não podem respaldar a qualificação da multa.

No mais, a entrega de declarações com valores incompatíveis com a real movimentação bancária não é, por si só, causa de imputação da multa qualificada.

(e) **Quanto à responsabilidade tributária:** Considera descabida a inserção da pessoa física de WANDERLEY FACHETI TORRES no polo passivo do auto de infração, já que a autoridade fiscal não comprovou que este se enquadra nas condições exigidas pelo art. 124, I do CTN, muito menos que tenha praticado qualquer ato capaz de lhe atribuir responsabilidade pelos débitos tributários da empresa fiscalizada, nos termos do artigo 135, III do CTN.

4. Cientificado dos lançamentos em 12/01/2018 (fls. 1250/1251), o responsável tributário, Wanderley Facheti Torres, apresentou impugnação em 06/02/2018 (fls. 1327 e segs.), na qual aduz, em linha com a impugnação da TRIMEC, que não pode ser incluído no polo passivo pelo simples fato de ser sócio da pessoa jurídica em questão. Alega que a situação fática somada à motivação apresentada pela autoridade fiscal não se amolda a previsão legal constante dos art. 124, I e 135, III do CTN.

5. Em sessão de 20 de setembro de 2018, a 4ª Turma da DRJ/BSB, por unanimidade de votos, julgou a impugnação parcialmente procedente, nos termos do voto relator, Acórdão nº 03-81.724 (e-fls. 1434/1466), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

LUCRO PRESUMIDO. LIMITE DA RECEITA TOTAL.

O art. 24 da Lei 9.249/95 apenas dispõe que deverá ser recomposta a base tributável com a inclusão das receitas omitidas “*de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica*”, porém, não desobriga a Fiscalização de observar o limite estabelecido no art. 13 da Lei 9.718/98, nem a obrigatoriedade de arbitrar o lucro na hipótese prevista no art. 47, IV, da Lei 8.981/95.

PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DO LUCRO. EMPREITADA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Por força do disposto no art. 7º da Portaria MF 341/11 c/c o art. 9º da IN RFB 1.396/13, este Colegiado está vinculado às decisões da COSIT exaradas em Soluções de Consulta.

A Solução de Consulta COSIT nº 8, de 2014, dispõe que: “Às receitas decorrentes da prestação de serviços de construção civil somente se aplica o percentual de presunção de 8% (oito por cento) para o IRPJ na hipótese de contratação por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais incorporados a esta.”.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADAS.

Deve ser mantido o lançamento com base na presunção de omissão de receitas estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, quando, devidamente intimada, a contribuinte não logre provar, com documentos idôneos, a origem de ingressos na sua conta corrente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. COFINS. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS.

Há que se manter os lançamentos da Cofins e da Contribuição para o PIS, se não foi apresentado qualquer argumento de defesa específico com relação aos lançamentos da Cofins e Contribuição para o PIS e as razões de defesa apresentadas na impugnação do IRPJ não têm o condão de comprometer a higidez dos lançamentos de tais contribuições.

MULTA QUALIFICADA. DEVIDA

Há que se manter a qualificação da multa quando demonstrado um conjunto de indícios convergentes, concatenados e harmônicos da existência de sonegação, aliado ao fato de que houve a reiteração infracional.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

O art. 61 da Lei 8.981/95 encontra seu fundamento de validade no parágrafo único do art. 45 do CTN, sendo perfeito o enquadramento da situação fática nele, quando a real causa de pagamentos é dissimulada por meio de contratos de prestação de serviços simulados.

MULTA QUALIFICADA. DEVIDA

Há que se manter a qualificação da multa quando demonstrado que houve simulação de contrato de mútuo com o fito de dissimular do Fisco a verdadeira causa de pagamentos feitos, mormente quando provada a reiteração delitiva, com muitas saídas do conta corrente durante vários anos, para as quais a impugnante não logre apresentar qualquer justificativa.

6. Como o sujeito passivo foi exonerado do crédito tributário em valor superior ao limite de alçada (R\$ 2.500.000,00), a Turma Julgadora recorreu de ofício a este Colegiado, nos termos da Portaria MF 63/2017 (e-fl. 1469/1470).

7. Cientificada da decisão (AR de 22/10/2018, e-fl. 1628), a Recorrente TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLANAGEM LTDA. interpôs Recurso Voluntário (fls. 1644/1708) em 12/11/2018 (e-fl. 1630), reiterando todos os argumentos de defesa trazidos em sede de impugnação.

8. Por sua vez, o suposto responsável solidário WANDERLEY FACHETI TORRES, foi cientificado da decisão (AR de 22/10/2018, e-fl. 1629) e interpôs Recurso Voluntário (fls. 1712/1727) em 12/11/2018 (e-fl. 1630), reiterando todos os argumentos de defesa trazidos em sede de impugnação.

É o relatório.

Fl. 10 do Acórdão n.º 1201-003.688 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10183.727653/2017-49

Voto Vencido

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

9. Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar o teor do art. 1º da Portaria MF nº 63/2017, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do **pagamento de tributo e encargos de multa**, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

10. No caso em tela, o valor exonerado (e-fl. 483) superou o limite de 2,5 milhões estabelecido pela norma em referência. Portanto, o recurso de ofício é cabível e dele tomo conhecimento.

11. De outra parte, os Recursos Voluntários interpostos são tempestivos e cumprem os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento e passo a apreciar em conjunto com o Recurso de Ofício.

Da Existência de Vício Material: Violação à Estrita Legalidade - IRPJ e Reflexos - AC's 2012, 2013 e 2014

12. Conforme relatado, a ora Recorrente sustenta que, de acordo com o princípio da estrita legalidade, a opção pelo lucro presumido dá-se com o pagamento e não com a entrega de DCTF's, conforme pretendem as duntas autoridades fiscal e julgadora.

13. E, mesmo diante da inexistência de pagamento capaz de materializar a opção pelo lucro presumido (art. 516, §4^{o1} do Decreto nº. 3.000/99), a autoridade autuante optou erroneamente por efetuar o lançamento sob tal sistemática, ignorando a regra geral de apuração de tributos pelo lucro real trimestral (artigos 222² e 530³ do Decreto nº. 3.000/99).

¹ Art. 516. A pessoa jurídica (...) poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§4º. A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

² Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada.

Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232.

14. No mais, argui que a autoridade autuante deixou de observar o limite anual de receita para apuração dos tributos através da sistemática do lucro presumido, previsto no art. 13 da Lei 9.718/98. Assim, mostra-se completamente irregular o lançamento efetuado, especialmente para os anos de 2013 e 2014.

15. Por sua vez, a douta DRJ, em sede de preliminar, assim se manifestou:

Com relação ao ano de 2012, a impugnante não prova que tenha tido receita escriturada superior a R\$ 48 milhões no ano de 2011. Por sua vez, as apurações feitas pela Fiscalização (a fls. 744) indicam que a receita total no ano de 2011 deve ter sido inferior a R\$ 48 milhões. Logo, não há que prosperar a alegação da impugnante no que tange ao lançamento do IRPJ e CSLL sobre o lucro presumido em 2012.

Por sua vez, nos termos do art. 13 da Lei 9.718/98 vigente em 2013 (ainda com a redação dada pela Lei 10.637/02), **poderia optar pelo lucro presumido quem tivesse receita total no ano anterior (2012) igual ou menor que R\$ 48 milhões. Ora, de acordo com o auto de infração do IRPJ, o valor da receita apurada em 2012 que foi objeto do lançamento de ofício montou em R\$ 103.673.339,42, logo, por óbvio, o lançamento de ofício não poderia ter sido feito sobre o lucro presumido para os fatos geradores de 2013.** Vale observar que o limite de valor para opção pelo lucro presumido estabelecido no art. 13 da Lei 9.718/98 deve ser observado também pela Fiscalização, sendo que, em se verificando receita omitida que ultrapasse esse limite, deve a Fiscalização arbitrar o lucro do contribuinte, já que a opção pelo lucro presumido se torna assim indevida, conforme dispõe o art. 47, IV, da Lei 8.981/95.

A Fiscalização cita, no TVF, o art. 24 da Lei 9.249/95 como o fundamento para ter efetuado o lançamento de ofício pelo lucro presumido. Ora, o art. 24 da Lei 9.249/95 apenas dispõe que deverá ser recomposta a base tributável com a inclusão das receitas omitidas “de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica”. Ocorre que, por força do art. 13 da Lei 9.718/98, a contribuinte não poderia estar submetida ao lucro presumido em 2013 e, por sua vez, por força do art. 47, IV, da Lei 8.981/95, deveria ser submetida de ofício ao lucro arbitrado. Assim entendo que a Fiscalização se equivocou ao interpretar o art. 24 da Lei 9.249/95.

Com relação ao ano de 2014, cabe ressaltar que já estava vigorando o art. 13 da Lei 9.718/98 com a redação dada pela Lei 12.814/13, a qual elevou o limite para R\$ 78 milhões, ou seja, passou a poder optar pelo lucro presumido quem tivesse receita total no ano anterior igual ou inferior a R\$ 78 milhões. Ora, segundo o auto de infração do IRPJ, a receita apurada em 2013 que foi objeto do lançamento de

³ Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

ofício montou em R\$ 103.506.288,76, logo, da mesma forma que no ano anterior, o lançamento de ofício não poderia ter sido feito sobre o lucro presumido para os fatos geradores de 2014.

Destarte, acolho parcialmente a preliminar, para cancelar os lançamentos de IRPJ sobre o lucro presumido nos ACs 2013 e 2014, como também, da CSLL sobre a base presumida nos mesmos ACs 2013 e 2014.

(destaques acrescentados)

16. De fato, com relação aos anos-calendário de 2013 e 2014, considero acertada a r. decisão de piso, vez que o art. 13 da Lei 9.718/98, vigente em 2013 com a redação dada pela Lei 10.637/02 e vigente em 2014 com a redação dada pela Lei 12.814/13, é expresso no sentido de que somente o contribuinte com receita total no ano anterior igual ou menor que R\$ 48 milhões (AC 2013) e, posteriormente, R\$ 78 milhões (AC 2014), poderia optar pela sistemática do lucro presumido. Vejamos as redações:

Redação da Lei nº 10.637/02

"Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido."

Redação da Lei nº 12.814/13

"Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido."

17. Note-se que, conforme pontuado pela própria autoridade fiscal e, posteriormente, pela r. DRJ, os valores relativos ao ano-calendário de 2013 e 2014, superam o limite legal e, portanto, incorreta a lavratura dos autos de infração sob a sistemática do lucro presumido, **independentemente** de constar das DCTF's dos anos-calendário de **2013 e 2014** a opção pela sistemática do lucro presumido.

18. É incontroversa, alias, a inexistência de DARF's pagos de forma a materializar a opção da contribuinte pelo lucro presumido em quaisquer dos anos-calendário e, ao ver dessa relatoria, a norma é expressa no sentido de que a **opção se dá pelo pagamento** - literalidade do art. 516, §4º do Decreto nº. 3.000/99.

19. No mais, a ora Recorrente apresentou documentação fiscal e contábil idônea, inclusive utilizada pela autoridade autuante, de forma que não se mostra cabível a apuração pelo lucro arbitrado. *In casu*, não há dúvidas de que o correto seria a tributação pelo lucro real trimestral.

20. Vejam que, de acordo com a acusação fiscal as seguintes receitas teriam sido auferidas pela ora Recorrente:

Trimestre/Ano	2012	2013	2104
1º. Trimestre	12.232.816,58	9.852.745,68	12.926.726,05
2º. Trimestre	23.547.456,00	16.782.358,92	22.080.245,17
3º. Trimestre	33.536.783,83	32.748.267,42	40.901.768,19
4º. Trimestre	34.356.283,01	44.122.916,74	38.041.164,34
TOTAL	103.673.339,42	103.506.288,76	113.949.903,75

21. Logo, é patente a incoerência e improcedência dos lançamentos. A douta autoridade fiscal não só inobservou os dispositivos supra como ignorou o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária (base de cálculo – artigo 532 e 535 do RIR/99), o que implica em vício material do lançamento, nos termos do artigo 142, do CTN⁴ c/c os artigos 10 e 59⁵, do Decreto nº 70.235/72.

22. Relevante frisar que, o art. 24 da Lei 9.249/95 apenas dispõe acerca da necessidade de ser recomposta a base tributável com a inclusão das receitas omitidas “*de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica*” e, portanto, não desobriga a fiscalização de observar o limite estabelecido no art. 13 da Lei 9.718/98, nem a obrigatoriedade de arbitrar o lucro na hipótese prevista no art. 47, IV, da Lei 8.981/95, se verificada em concreto.

23. Assim sendo, **não há dúvidas de que deve ser negado provimento ao Recurso de Ofício.**

⁴ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

⁵ “Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e contera obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“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 conseqüência.

§ 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.”

24. Mas, não é só. Com relação ao ano-calendário de 2012, por mais que a ora contribuinte não tenha tido o cuidado de comprovar ter receita escriturada superior a R\$ 48 milhões no ano de 2011, verifico que, para além de não haver DARF's de recolhimento, as DCTF's relativas ao ano-calendário de 2012, diferente dos anos de 2013 e 2014, NÃO APRESENTAM OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. Confira-se o exemplo abaixo:

26122017231323374152722

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

D C T F MENSAL - 2.50

CNPJ: 02.470.900/0001-28 Janeiro/2012
Nº Declaração: 100.2012.2013.1851278027 Tipo/Status: Original/Ativa

Dados do Processamento

Número da Declaração: 100.2012.2013.1851278027
Número do Recibo: 06.20.46.27.91-48
Data de Recepção: 14/11/2013
Data de Processamento: 14/11/2013

Dados Iniciais

Período: 01/01/2012 a 31/01/2012
Declaração Retificadora: Não
Situação: Normal
Qualificação da Pessoa Jurídica: PJ em Geral
Forma de Tributação do Lucro: Real/Trimestral
PJ Levantou Balanço/Balancete de Suspensão no Mês: Não
PJ com Débitos de SCP a serem Declarados: Não
PJ iniciou atividades no mês da declaração: Não
Critério de Reconhecimento das Variações Monetárias dos Direitos de Crédito e das Obrigações do Contribuinte, em Função da Taxa de Câmbio: Caixa
Regime de Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: Cumulativo

Dados Cadastrais do Estabelecimento

Nome Empresarial: TRIMEC CONSTRUCOES E TERRAPLENAGEM LTDA EPP
Logradouro: AVENIDA PARAGUASSU Número: 413
Complemento: Bairro/Distrito: PICO DO AMOR
Município: CUIABA UF: MT
CEP: 78065-085 Telefone: (65)3634-2080 FAX:
Caixa Postal: UF: CEP:
Correio Eletrônico:

26122017231323374155042

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

D C T F MENSAL - 2.50

CNPJ: 02.470.900/0001-28 Janeiro/2013
Nº Declaração: 100.2013.2015.1861344330 Tipo/Status: Original/Ativa

Dados do Processamento

Número da Declaração: 100.2013.2015.1861344330
Número do Recibo: 22.45.29.38.93-80
Data de Recepção: 14/04/2015
Data de Processamento: 14/04/2015

Dados Iniciais

Período: 01/01/2013 a 31/01/2013
Declaração Retificadora: Não
Situação: Normal
Qualificação da Pessoa Jurídica: PJ em Geral
Forma de Tributação do Lucro: Presumido
PJ Levantou Balanço/Balancete de Suspensão no Mês: Não
PJ com Débitos de SCP a serem Declarados: Não
PJ iniciou atividades no mês da declaração: Não
Critério de Reconhecimento das Variações Monetárias dos Direitos de Crédito e das Obrigações do Contribuinte, em Função da Taxa de Câmbio: Competência
Regime de Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: Não preenchido

Dados Cadastrais do Estabelecimento

Nome Empresarial: TRIMEC CONSTRUCOES E TERRAPLENAGEM LTDA
Logradouro: AVENIDA PARAGUASSU Número: 413
Complemento: Bairro/Distrito: PICO DO AMOR
Município: CUIABA UF: MT
CEP: 78065-085 Telefone: (6533)6533-1927 FAX:
Caixa Postal: UF: CEP:
Correio Eletrônico:

26122017231323374160509

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

D C T F MENSAL - 2.50

CNPJ: 02.470.900/0001-28
Nº Declaração: 100.2014.2014.1890597902

Janeiro/2014
Tipo/Status: Original/Ativa

Dados do Processamento

Número da Declaração: 100.2014.2014.1890597902
Número do Recibo: 06.07.36.42.41-92
Data de Recepção: 31/07/2014
Data de Processamento: 31/07/2014

Dados Iniciais

Período: 01/01/2014 a 31/01/2014
Declaração Retificadora: Não
Situação: Normal
Qualificação da Pessoa Jurídica: PJ em Geral
Forma de Tributação do Lucro: Presumido
PJ Levantou Balanço/Balancete de Suspensão no Mês: Não
PJ com Débitos de SCP a serem Declarados: Não
PJ iniciou atividades no mês da declaração: Não
Critério de Reconhecimento das Variações Monetárias dos Direitos de Crédito e das Obrigações do Contribuinte, em Função da Taxa de Câmbio: Competência
Regime de Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: Não preenchido

Dados Cadastrais do Estabelecimento

Nome Empresarial: TRIMEC CONSTRUCOES E TERRAPLENAGEM LTDA
Logradouro: AVENIDA PARAGUASSU Número: 413
Complemento: Bairro/Distrito: PICO DO AMOR
Município: CUIABA UF: MT
CEP: 78065-085 Telefone: (65)3388-0702 FAX: (65)3388-0700
Caixa Postal: UF: CEP:
Correio Eletrônico: TAIZE@TRIMEC.COM.BR

25. Em vista da inexistência que elemento probatório (leia-se efetiva opção da contribuinte) que justifique o lançamento pela sistemática do lucro presumido, devem ser afastados os respectivos lançamentos também com relação ao ano-calendário de 2012.

26. Do exposto, dada a patente ilegalidade dos lançamentos de IRPJ e Reflexos, nos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, resta prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas pelas partes com relação a infração atinente à omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada.

Lançamentos Reflexos: CSLL, PIS e COFINS

27. Quanto ao auto de infração de CSLL, PIS e COFINS, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado o que for decidido para o Auto de infração principal.

Do Lançamento de IRRF: Pagamento Sem Causa ou Beneficiário não Identificado

Da Decadência com Relação ao Ano-Calendário de 2012

28. De acordo com a Súmula CARF nº 114, “o Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN”.

29. Assim, partindo da contagem do prazo decadencial constante do artigo 173, I, do CTN - primeiro dia do exercício seguinte ao ano em que o lançamento poderia ter sido efetuado-, houve a decadência do direito do fisco de lançar os créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2012, vez que o auto de infração de IRRF foi lavrado em **04/01/2018** e a contribuinte intimada em **12/01/2018**.

30. Logo, merecem ser afastadas as exigências do IRRF à alíquota de 35% com relação ao ano-calendário 2012.

Das Questões de Mérito - AC's 2013 e 2014

31. Conforme se verifica da análise do TVF (e-fls. 755/766), a motivação desta infração se deu nos seguintes termos:

[...]

De fato, a planilha anexa (fl. 229) ao TIF n.º 06-2017, a qual a contribuinte tomou ciência em **30/05/2017**, discriminava todos os débitos em contas correntes de sua titularidade anos-calendário 2012 a 2014 (foram retirados dos extratos bancários: transferências entre as contas de mesma titularidade, tarifas, etc), tendo sido a TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA intimada, por meio do item 02 daquele Termo, a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, as operações que os originaram, ou a causa dos pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros que eles representavam.

[...]

Em 22 de setembro de 2017, a Contribuinte apresentou suas considerações (fls. 230). Após análise das considerações da Contribuinte esta fiscalização condensou os "DÉBITOS NÃO COMPROVADOS" na planilha "**PAGAMENTOS SEM CAUSA - 2012 a 2014**" (fls. 298 a 345). Nesta planilha consta nas colunas M e N as resposta da Contribuinte para justificar os referidos débitos nas contas correntes relacionadas.

Constatamos que a contribuinte não respondeu para qual finalidade e/ou causa do pagamento, mesmos os identificados, num montante de R\$ 77.264.313,56 no período de 2012 a 2014. No entanto, NÃO comprovou, mediante documentação hábil e idônea, as operações que os originaram, ou a causa dos pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros que eles representavam. A escrituração da contribuinte não comprova a causa do pagamento efetuado e nem a finalidade. NÃO apresentou nenhum documento que comprova-se a saída destes recursos das contas correntes constantes na planilha.

Constatou-se que a alegação de MÚTUO entre a Trimec Construções Ltda e as demais empresas do Grupo Trimec não atendia os itens necessários para caracterizar "MUTUO". Dentre os itens questionados estavam: saldo no início do período com datas e valores emprestados/recebidos diariamente; demonstrativo da base de cálculo, alíquota utilizada e IOF devido; cópia de DARF relativos aos recolhimentos do IOF e cópia das DCTF onde constam declarados os débitos de IOF. A Contribuinte em suas justificativas informa que os recursos são oriundos

da Mutuante Trimec Construções e Terraplenagem Ltda que é detentora e geradora dos recursos, pois é a que participa das licitações e executa as obras e que dentro das necessidade financeiras das demais empresas são refutados através de Empréstimos de Mútuo.

Alega que todos os valores encontra-se lançados e registrados nos livros contábeis, nas respectivas Código Conta para averiguação.

A contribuinte firmou o IPACM - 0001-2010 "INSTRUMENTO PARTICULAR DE ABERTURA DE CREDITO MUTUO" (fls. 712 a 715), em **20 de outubro de 2010**, de um lado, **TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA**, CNPJ 02.470.900/0001-28, doravante designado simplesmente "MUTUANTE" e de outro lado, **TRIMEC EQUIPAMENTOS LTDA - EPP**, CNPJ 37.519.998/0001-45, doravante designado simplesmente "MUTUARIA", com o objetivo de abertura de crédito de R\$ 35.000.000,00 (trinta e cinco milhões de reais) pelo prazo de 10 (dez) anos contados a partir da data do inicio do uso.

Curiosamente, em **15 de dezembro de 2010**, a contribuinte firmou o IPACM - 0001-2010 "INSTRUMENTO PARTICULAR DE ABERTURA DE CREDITO MUTUO" (fls. 716 a 719), de um lado, **TRIMEC EQUIPAMENTOS LTDA - EPP**, CNPJ 37.519.998/0001-45, doravante designado simplesmente "MUTUANTE" e de outro lado, **TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA**, CNPJ 02.470.900/0001-28, doravante designado simplesmente "MUTUARIA", com o objetivo de abertura de crédito de R\$ 20.000.00 (vinte milhões de reais) pelo prazo de 10 (dez) anos contados a partir da data do inicio do uso.

Ressalvo que o sócio Administrador Sr. WANDERLEY FACHETI TORRES, CPF 761.439.707-00, da TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA é irmão do Sr. VALTER FACHETI TORRES, CPF 781.466.587-68, e que ambos administram o "GRUPO TRIMEC".

Também não foram apresentados comprovantes dos lançamentos relacionados à quitação dos supostos empréstimos ou mútuos, embora parte desse retorno de numerário tenha sido escriturado pela contribuinte em sua contabilidade.

Para que seja comprovada a relação obrigacional estabelecida em um contrato de mutuo é necessário que esse contrato esteja amparado em determinadas condições que atestem a sua efetividade. Requisitos como: contrato escrito com definição do valor mutuado e da data da sua disponibilidade, previsão de cobrança de juros e de prazo de vencimento do mutuo e **prova do pagamento dos juros** e da quitação do valor do empréstimo, pelo mutuário, ao final do contrato, fazem parte de um conjunto probatório intrinsecamente relacionado à demonstração da efetividade desse contrato.

Os artigos 221 e 586 do Código Civil, abaixo transcritos, indicam a natureza jurídica do Mútuo.

[...]

O reconhecimento da operação de mutuo requer, portanto, o reconhecimento do instrumento contratual específico.

Portanto, para a comprovação do empréstimo concedido, há necessidade da efetiva comprovação da saída do numerário do patrimônio do mutuante, respaldado pelo respectivo contrato escrito, da informação nas declarações de ambos os contratantes, e da comprovação da quitação efetuada pelo mutuário.

Dessa forma, não tendo sido comprovada a efetiva realização das operações de mutuo e empréstimos alegadas pela contribuinte, visando justificar os lançamentos contábeis detalhados na escrituração contábil, considera-se que a TRIMEC CONSTRUÇÕES E

TERRAPLENAGEM LTDA realizou pagamento a terceiros, não comprovando a causa, mesmo que indicando quem seriam os beneficiários desses desembolsos de recursos.

[...]

Estes são alguns exemplos; entretanto, a planilha "PAGAMENTOS SEM CAUSA – 2012 a 2014" consta os detalhes de todos os pagamentos efetuados que não foram comprovados a causa e/ou finalidade.

Diante do exposto, os débitos relacionados na planilha "PAGAMENTO SEM CAUSA - 2012 a 2014" (fls. 298 a 345) foram considerados como pagamentos sem causa mesmo para os que foram identificados quem seriam os beneficiários desse desembolso de recursos.

A contribuinte realizou pagamentos, conforme demonstrado em seus extratos bancários e mesmo que contabilizados; entretanto não comprovou/justificou as operações, ou seja, não comprovou a causa, embora em alguns débitos tenham sido identificados os beneficiários, conforme planilha "PAGAMENTO SEM CAUSA - 2012 a 2014" (fls. 298 a 345), que compõe os fatos geradores do IRRF.

(destaques acrescidos)

32. No mais, em análise da planilhas de e-fls. 841/888, verifico que temos duas incidências fáticas: (i) pagamentos as beneficiários não identificados; e (ii) pagamentos a beneficiários identificados. Dentre os beneficiários identificados temos a empresa TRIMEC EQUIPAMENTOS LTDA., pertencente ao mesmo grupo econômico, e outros beneficiários para os quais o contribuinte não justificou a causa do pagamento. Confira-se a planilha inicial de e-fls. 841:

PAGAMENTO SEM CAUSA - 2012 a 2014

Nome: TRIMEC - CONSTRUÇÕES E TERRAPLANAGEM LTDA EPP, CNPJ 02.470.900/0001-28												
Extrato Bancário - Banco do Brasil S.A. - Cc. 17014-3 e LIVRO RAZÃO Conta: 1010102100001014 - Banco do Brasil AG. 2764-2 C/C 17014-3												
Extrato Bancário - Banco do Brasil S.A. - Cc. 53.941-4 e LIVRO RAZÃO Conta: 1010102100001964 - BCO DO BRASIL S/A - AG. 2764-2 C/C 53.941-4												
Extrato Bancário - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 13.299-3 e LIVRO RAZÃO Conta: 1010102100001956 - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 13.299-3												
Extrato Bancário - BANCO BRADESCO S.A - AG. C/C 18.016-5 e LIVRO RAZÃO Conta: 1010102100001989 - BANCO BRADESCO S.A - AG. C/C 18.016-5												
Extrato Bancário - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18.012-2 e LIVRO RAZÃO Conta: 1010102100001955 - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18.012-2												
Extrato Bancário - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18.001-7 e LIVRO RAZÃO Conta: 1010102100001953 - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18.001-7												
Extrato Bancário - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18.013-0 e LIVRO RAZÃO Conta: 1010102100001958 - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18.013-0												
Extrato Bancário - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18.015-7 e LIVRO RAZÃO Conta: 1010102100001959 - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18.015-7												
Extrato Bancário - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18.014-9 e LIVRO RAZÃO Conta: 1010102100001960 - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18.014-9												
Extrato Bancário - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18.010-6 e LIVRO RAZÃO Conta: 1010102100001954 - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18.010-6												
Extrato Bancário - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18017-3 e LIVRO RAZÃO Conta: 10101021000010002 - BANCO BRADESCO S/A - AG. 2647 C/C 18017-3												
Extrato Bancário - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18.011-4 e LIVRO RAZÃO Conta: 1010102100001957 - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18.011-4												
Extrato Bancário - BCO BRADESCO S/A - AG. C/C 18.018-1												
Extrato Bancário - BCO ITAU S/A - AG. C/C 00660-6 e LIVRO RAZÃO Conta: 1010102100001966 - BCO ITAU S/A - AG. C/C 00660-6												
Extrato Bancário - CAIXA ECONOMICA FEDERAL AG. C/C 5151-0 e LIVRO RAZÃO Conta: 1010102100001968 - CAIXA ECONOMICA FEDERAL AG. C/C												
Conta Corrente	Data	Valor	D/C	Histórico	Documento	Banco Origem/Destino	Agência Origem/Destino	Conta Origem/Destino	CPF/CNPJ Origem/Destino	Nome Origem/Destino	CAUSA DO PAGAMENTO	COPIA DO COMPROVANTE: NF, TITULO, CHEQUE, CONTRATO, etc
13299-3	05/01/2012	200.000,00	D	TRANSF CC PARA	2647497	237	2647	59994	37.519.998/0001-45	TRIMEC EQU	Emprestimo Mútuo	Contrato Mútuo, Extrato Ba
18010-6	05/01/2012	20.000,00	D	CHEQUE COMPENSADO	302						NÃO RESPONDEU	
13299-3	08/01/2012	532,46	D	CHEQUE COMPENSADO	7283	237	2647	59994	37.519.998/0001-45	TRIMEC EQU	Emprestimo Mútuo	Contrato Mútuo, Extrato Ba
13299-3	08/01/2012	10.000,00	D	CHEQUE COMPENSADO	7280	001	3325	22257			NÃO RESPONDEU	
13299-3	09/01/2012	50.000,00	D	TRANSF CC PARA	2647355	237	2647	59994	37.519.998/0001-45	TRIMEC EQU	Emprestimo Mútuo	Contrato Mútuo, Extrato Ba
18001-7	10/01/2012	30.000,00	D	CHEQUE COMPENSADO	10007						NÃO RESPONDEU	
860-6	10/01/2012	25.000,00	D	CH COMPENSADO	000000053	237	1288	100099759	536.585.471-49	ADEMIR COS	NÃO RESPONDEU	
17.014-3	11/01/2012	80.000,00	D	CHEQUE	000000000						NÃO RESPONDEU	
860-6	13/01/2012	30.000,00	D	CH COMPENSADO	000000053	001	0551	8643	535.090.721-20	ISABEL CRIS	NÃO RESPONDEU	
860-6	13/01/2012	40.000,00	D	CH COMPENSADO	000000053	001	0551	8643	535.090.721-20	ISABEL CRIS	NÃO RESPONDEU	
13299-3	18/01/2012	200.000,00	D	TRANSF CC PARA	2647081	237	2647	59994	37.519.998/0001-45	TRIMEC EQU	Emprestimo Mútuo	Contrato Mútuo, Extrato Ba

33. Por sua vez, a contribuinte alega em sua defesa que: 1. as operações (de ingresso e saída de recursos) estão devidamente comprovadas nos extratos bancários; 2. os destinatários das transferências restam identificados nos próprios extratos bancários; 3. as operações estão devidamente contabilizadas por ambas as partes; 4. a contabilidade não foi declarada inidônea/imprestável pela fiscalização; 5. as operações encontram-se respaldadas por documentação idônea (contratos); 6. ambas as empresas têm administrador comum e fazem parte, no dizer da própria fiscalização, de um GRUPO EMPRESARIAL.

34. Logo, estando os beneficiários identificados e as operações escrituradas, não mostra-se justificável a exigência do IRRF.

35. Sobre a temática em questão, essa relatoria já se manifestou em diversas oportunidades no sentido de que: se identificado o beneficiário a causa é irrelevante, dada a possibilidade de se tributar a potencial incidência tributária sobre os rendimentos recebidos. E, assim sendo, somente deve ser mantida a incidência do IRRF sobre os pagamentos sem identificação dos beneficiários. Passemos a analisar as razões técnicas que fundamentam esse posicionamento.

Dos Pressupostos para a Aplicação do Artigo 61 da Lei nº 9.891/1995

36. A autuação tem como objeto a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte, que é regulamentado pelos artigos 674 e 675 do Decreto nº 3000/1999 (RIR/99) e artigo 61 da Lei nº 9.891/1995, *verbis*:

Lei nº 8.981/1995

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.

Decreto nº 3000 (RIR/99)

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 n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei n.º 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 n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

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

37. A partir da leitura dos dispositivos acima, especificamente o artigo 61 da Lei n.º 9.891/1995, verifica-se que existem duas hipóteses para a cobrança de IRRF: (i) pagamentos a beneficiários não identificados (*caput*) e (ii) pagamentos cuja operação ou causa não for comprovada (prevista pelo §1º).

38. Da leitura dos dispositivos supra, conclui-se que cabe ao contribuinte, e não às autoridades fiscais, o ônus de comprovar/identificar os beneficiários e a ocorrência da operação ou causa dos pagamentos.

39. Caso a escrituração contábil e fiscal não permita a identificação dos beneficiários e o sujeito passivo não seja capaz de identificá-los, aplica-se o disposto no *caput* do artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995. **Nesse caso, a cobrança de IRRF à alíquota de 35% é legítima em razão da impossibilidade de se apontar e tributar o verdadeiro titular dos rendimentos. Sem a identificação do beneficiário não há como rastrear os pagamentos de forma a permitir que a autoridade fiscal apure eventual omissão de receitas.**

40. Diante dessa hipótese, o Fisco deve demonstrar que o contribuinte se recusou a identificar os beneficiários - é o que se verifica *in casu* diante da intimação do fisco e ausência de resposta -, ou ainda, que os beneficiários não são idôneos, como é o caso de receptoras que sejam empresas de fachada.

41. Relevante ressaltar que, a comprovação da causa ou operação dos pagamentos prevista nesse dispositivo, **não possui as mesmas exigências da comprovação de necessidade** no caso de glosa de despesas (artigo 299, do RIR⁶). Não se pode confundir a não

⁶ Os requisitos para a dedutibilidade de despesas estão previstos no artigo 299 do RIR/99.

Confira-se: "Artigo 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

comprovação dos requisitos para fins de dedução dos dispêndios (causa para glosa) com a inocorrência de causa ou da operação em si.

42. Uma vez identificado o beneficiário e demonstrada a ocorrência da operação (efetivo pagamento), não há que se falar em incidência do IR-Fonte nos termos do artigo 61, da Lei n.º 8.981/1995.

43. Nesse sentido, é o estudo realizado por Luis Henrique Marotti Toselli⁷, *verbis*:

“Realmente a não comprovação da necessidade do dispêndio pela fonte pagadora (fato este que motiva a glosa), somada à hipótese de não identificação do destinatário do pagamento, evita o conhecimento de quem auferiu o rendimento correspondente. Nessa situação, é evidente que a pessoa jurídica que efetua os pagamentos possui relação direta com o fato gerador do imposto sobre a renda, afinal é ela que transfere a riqueza tributável. É dever, contudo, da fonte pagadora identificar individualmente os beneficiários das vantagens concedidas, sob pena de sujeição passiva por responsabilidade.

(...)

Ajeitando-se na estrutura lógica no qual inserido, cumpre observar que o artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995 continua tendo o propósito de evitar que empresas sejam utilizadas como “ponte” ou como fonte de pagamentos (ainda que sem causa) que não permitam identificar os efetivos beneficiários, inibindo, com isso, o rastreamento do destino da renda e sua tributação.

É a ausência de identificação para quem pagou, e não a que título que pagou, a hipótese de incidência da responsabilidade tributária pela retenção do IR-Fonte. Isso porque a ilicitude da causa, por si só, jamais poderia constar no antecedente da norma legal de incidência tributária sobre a renda (lembra-se do non olet), até mesmo porque tributo não constitui sanção.

É por isso que a aplicação dos artigos 61 e 62 da Lei n.º 8.981/1995, segundo nosso ponto de vista, está restrita às hipóteses de pagamentos, ainda que já glosados por falta de comprovação de causa, para beneficiários não identificados.

A causa, conforme exaustivamente abordado, é irrelevante para fins de tributação da renda. Ainda que ilícita, não impede a cobrança por parte daquele que dispôs de seus efeitos econômicos.

O mesmo, porém, não ocorre com a não identificação do beneficiário. Se a pessoa jurídica (fonte pagadora) não informa para quem concedeu a vantagem ou para quem

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º - O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

⁷ TOSELLI, Luis Henrique Marotti. A tributação da “propina”, efeitos penais e práticas adotadas pela fiscalização”. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coordenadores). Crimes Contra Ordem Tributária: Do Direito Tributário ao Direito Penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 121-148.

entregou recursos, impedindo, com isso, que o verdadeiro titular dos rendimentos seja apontado, legítima a imputação da tributação pelo IR-Fonte.”

44. Importante salientar que, a inaplicabilidade da tributação de IRRF nesse caso **não significa deixar de tributar esses valores**. Diante da constatação desses pagamentos, deve a fiscalização averiguar se os receptores declararam corretamente tais pagamentos e se os valores foram oferecidos à tributação, atuando eventual omissão de receitas.

45. Adicionalmente, até para dar coerência e consistência a esse raciocínio, esta relatoria considera plenamente possível, por exemplo, a exigência concomitante do IRRF e da glosa de despesas. Tratam-se de obrigações e sujeitos passivos distintos: (i) no caso do IRPJ e da CSLL o lançamento decorre da ausência de comprovação das respectivas despesas pelo próprio contribuinte; (ii) no caso do IRRF, a exigência se impõe ao responsável tributário por valores que deveriam ter sido objeto de retenção e recolhimento. Nesse linha, inclusive, já se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais⁸.

46. E, sob essa perspectiva, também não se podem utilizar os mesmos fundamentos para fins de manutenção da multa qualificada diante infrações distintas - no presente caso: (i) omissão de receitas decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada; e (ii) pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Tratam-se hipóteses de incidência distintas e autônomas para todos os efeitos e não apenas para o que interessa ao Fisco.

47. Superada a questão da identificação do beneficiário, a questão central a ser respondida é: Por que o legislador incluiu a hipótese de pagamento sem causa? Em termos práticos, tal requisito é importante para determinar se os valores recebidos pelo beneficiário estão sujeitos à tributação ou se configuram mera transferência patrimonial, que se encontra fora do âmbito de incidência do IR. O legislador não colocou em pauta a licitude ou ilicitude da causa do pagamento para fins de incidência do IRRF. Logo, **tal critério mostra-se irrelevante**.

48. Vejam, a interpretação pretendida pelo fisco claramente implica em bitributação econômica, o que é vedado à luz do artigo 3º, do CTN. Vejamos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que **não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (grifos nossos)

49. As normas devem ser interpretadas de forma harmônica, respeitando o princípio hierárquico e o *animus legis* deve ser compreendido a partir dos valores da proporcionalidade, razoabilidade e segurança jurídica para que, quando da aplicação do direito, potenciais antinomias sejam superadas.

⁸ Vide Acórdão nº 9202-003.879, Relator Luis Eduardo de Oliveira Santos, sessão de 12/04/2016.

50. Em termos práticos, seja a causa lícita ou ilícita, o fisco considera cabível o *bis in idem*, salvo se restar comprovada que a causa da operação está relacionada com a atividade operacional do sujeito passivo⁹. Logo, posso concluir que, também para as duntas autoridades fiscais, a causa de pagamento é irrelevante, mas com efeitos opostos. Contudo, há uma grande diferença: as construções trazidas por essa relatoria estão amparadas na legislação enquanto o fisco está criando exigências à margem da lei, da razoabilidade e da proporcionalidade para fins de ver legitimada cobrança do IRRF à alíquota de 35%.

51. Diante desse cenário, colocando à parte a natural intenção humana de supostamente “fazer justiça”, não nos parece (nem de longe) que a pretensão do legislador foi excepcionar, nesta hipótese de responsabilidade tributária, a previsão constante do artigo 3º, do CTN. Vale lembrar que estamos aqui a aplicar a lei e não a fazer juízo moral.

52. Mas não é só. *In casu*, chama a atenção o fato de as duntas autoridades fiscais terem desconsiderado a ocorrência de mútuo entre as empresas do mesmo grupo econômico por supor que a ora Recorrente não teria capacidade financeira de contrair empréstimos como se somente tais afirmações bastassem para considerar as provas apresentadas inidôneas. Confirmam-se os seguintes trechos:

"Constatou-se que a alegação de MÚTUO entre a Trimec Construções Ltda e as demais empresas do Grupo Trimec não atendia os itens necessários para caracterizar "MÚTUO". Dentre os itens questionados estavam: saldo no início do período com datas e valores emprestados/recebidos diariamente; demonstrativo da base de cálculo, alíquota utilizada e IOF devido; cópia de DARF relativos aos recolhimentos do IOF e cópia das DCTF onde constam declarados os débitos de IOF."

"Uma vez que se trata de empresas ligadas, que se encontravam sob a mesma direção, esses contratos equivalem a documentos gerados internamente, o que **lhes retira todo o valor probante**".

53. Mesmo diante das hipóteses previstas no §4º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/1999, em que as provas poderão ser recusadas, o normativo dispõe sobre a necessidade de decisão fundamentada por parte da autoridade fiscal. Constam do rol as provas "ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias", incidências que fogem a realidade do presente caso.

54. Vejam que, foram apresentados o contrato de mútuo, a circulação dos recursos pelas contas bancárias, o registro contábil das operações, a previsão de cobrança de juros, mas apenas pelo fato de não ter sido apurado, declarado e recolhido o IOF, a fiscalização

⁹ Sobre esse tema, vale referenciar trecho do voto vencedor, constante do r. Acórdão nº 1201-002.684, sessão de 11 de dezembro de 2018, verbis:

"Retornando ao caso dos autos, observa-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a causa dos pagamentos efetuados ao Sr. Osvaldo Piva, no sentido de que se tratava de recursos entregues a este para quitar obrigações da própria empresa.

Nos demais pagamentos objetos da tributação de IRRF neste processo, contudo, faltou robustez probatória diante das alegações feitas na peça recursal. Impõe-se, assim, a manutenção parcial do lançamento pelos fundamentos aqui expostos."

optou por descaracterizar os contratos em questão e considerar sem causa o pagamento. Mostra-se completamente arbitrária tal exigência, também sobre essa perspectiva.

55. E, na mesma linha, a r. decisão de piso optou por manter o lançamento por: (i) suposta falta de justificativa para os mútuos recíprocos; (ii) suposta ausência de capacidade financeira da TRIMEC EQUIPAMENTOS para repassar valores à TRIMEC CONSTRUÇÕES; (iii) ausência de documentos que lastreassem lançamentos de quitação dos empréstimos; (iv) falta de recolhimento do IOF; (v) se tratar de operação intra-grupo - os mútuos devem ser celebrados com todo o rigor possível; (vi) haver simulação.

56. Repita-se, as saídas de recursos da conta bancária da ora Recorrente para TRIMEC EQUIPAMENTOS LTDA. encontram-se contabilizadas, justificadas e comprovadas documentalmente. No mais, não há quaisquer provas nos autos que materializem a ocorrência de simulação. O fisco não pode trazer alegações soltas para fins de justificar seus excessos, muito menos alegar sem provar a ocorrência de simulação. Para isso, precisaria necessariamente requalificar os atos e bem motivar o auto de infração, o que não se verifica em concreto.

57. Por outro lado, é razoável e usual que os mútuos recíprocos sejam motivados pela necessidade de organização de fluxo de caixa entre empresas "intra-grupo". A suposta "ausência de capacidade" financeira da TRIMEC EQUIPAMENTOS, apesar de alegada não restou efetivamente demonstrada, o que somente seria possível mediante o exame do faturamento/escrituração contábil/fiscal da empresa em comento.

58. Adicionalmente, relevante consignar que, não só os débitos na TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA. em favor da TRIMEC EQUIPAMENTOS LTDA. são objeto de cobrança de IRRF por meio do presente auto de infração como os débitos na TRIMEC EQUIPAMENTOS LTDA. em favor da TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA. também são alvo cobrança de IRRF por meio do processo administrativo nº 10183.726859/2017-51 (lavrado contra a TRIMEC EQUIPAMENTOS).

59. Ou seja, há cobrança de IRRF em todas as circulações de recursos entre as empresas ligadas, o que, definitivamente, materializa não só as conclusões trazidas por esta relatoria nos itens 44 a 48, mas o completa desconexão entre a real pretensão do legislador e a forma como o fisco aplicou o artigo 61, da Lei nº 8.981/1995. O abuso por parte do fisco é flagrante!

60. No mais, a partir da análise da planilha constante do item 32 deste voto, verifica-se não só a existência da TRIMEC EQUIPAMENTOS LTDA. (empresa ligada) como beneficiária identificada, mas de outras pessoas físicas e jurídicas. Nessa segunda hipótese, mostra-se aplicável o raciocínio aqui desenvolvido, vez que o fisco **não logrou êxito em demonstrar a inidoneidade de tais beneficiários** (vide item 44) **de forma a garantir, ao ver dessa relatoria, a exigência do IRRF à alíquota de 35% sobre tais pagamentos.**

61. Assim, em vista das razões fáticas e jurídicas aqui expostas, **tão somente os pagamentos a beneficiários não identificados, planilhas de e-fls. 841/888, coluna "nome**

origem/destino” “em branco”, devem sofrer a exigência do IRRF, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.891/1995.

62. Em vista da manutenção de parte do lançamento, faz-se necessária análise da imputação da multa qualificada no lançamento de IRRF, bem como da responsabilidade solidária do sócio WANDERLEY FACHETI TORRES, nos termos dos artigos 124, inciso I e 135, inciso III, do CTN.

Da Ausência de Elementos para a Aplicação de Multa Qualificada no Lançamento de IRRF

63. Neste ponto, vale transcrever o trecho central do TVF (e-fls. 767/769) no qual a Fiscalização fundamenta a qualificação da multa:

“E para qualificar a multa demonstramos que a contribuinte, em tese, cometeu sonegação, dolo e fraude em todo período fiscalizado, de forma intencional e sem justificativa, ou não cabível, **não declarando os tributos da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.** Além disso, esta fiscalização considera que a conduta da contribuinte, em relação às **declarações incompatíveis com a real movimentação bancária, a apresentação da escrituração sem comprovação dos lançamentos, a não existência e/ou a falta de apresentação dos documentos, saques e depósitos de quantias elevadas em dinheiro, sem o destino** e o histórico do modus operandi da denúncia pelo MPF da Operação Ararath; tudo isto, enquadra-se nas disposições do art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, razão pela qual, sobre esses valores, será duplicado o percentual da multa a ser aplicada, conforme determinam os ditames da Lei nº 9.430/96, abaixo transcritos. O art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 [...]”

[...]

Constata-se que na planilha de "PAGAMENTO SEM CAUSA - 2012 a 2014" (fls. 298 a 345) a contribuinte utilizou-se da metodologia de fracionar os pagamentos (cheques com valores iguais, sequenciados e na mesma data) com o objetivo, em tese, por sua habitualidade e forma, configurar tentativa de burla aos controles estabelecidos pelo Banco Central Brasil. Encontramos nas movimentações das contas correntes que apresentaram débitos que, por sua habitualidade, valor e forma, configuram artifício para burla da identificação dos responsáveis pelos beneficiários dos saques.

Movimentação bancária incompatível, a predominância de créditos remetidos pelo ESTADO DE MATO GROSSO, a notícia da mídia citando a empresa analisada em Operação da Polícia Federal (Operação Ararath) que investiga desvios de recursos públicos, o envolvimento da fiscalizada com pessoas já comunicadas ao COAF/vinculadas ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso/suspeita de atos de improbidade administrativa, corroboram com a possibilidade de que os recursos recebidos ou pagos pela titular em análise poderiam estar relacionados a ilícitos mencionados na mídia (fl. 7). Em tese, os saques de muitos cheques nominais a própria Trimec Construções com valores relativamente altos, sequenciados e na mesma data para suprimento de caixa, justifiquem a necessidade de efetuar certos pagamentos que não foram comprovados.

Em relação aos débitos realizados para a Trimec Equipamentos Ltda e outros empréstimos as empresas do GRUPO TRIMEC a contribuinte utilizou-se do argumento que eram "**mutuo**", já devidamente comprovados que não atendem as condições necessárias para serem caracterizados como "mútuo".

É evidente que a não declaração de vultosa movimentação financeira, de forma reiterada e à margem da tributação, não decorre de mero erro, bem como as práticas descritas implicam real intenção de ocultar os verdadeiros beneficiários dos saques de cheques nominais a própria Trimec Construções. A conduta evidencia flagrante intuito de sonegação e demonstra que a contribuinte agiu, **dolosamente**, no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, o que é suficiente para a qualificação da penalidade imposta no presente lançamento.

64. Evidencio, em síntese, que a douta autoridade fiscal trouxe os seguintes argumentos para aplicar da multa qualificada, são eles: (i) participação na organização criminosa desvendada pela Operação Ararath; (ii) a possibilidade de os recursos pagos ou recebidos estarem relacionados a ilícitos mencionados na mídia; (iii) simulação dos contratos de mútuo; (iv) entrega de declarações com valores incompatíveis com a real movimentação bancária; (v) escrituração sem comprovação dos lançamentos; (vi) saques e depósitos de quantias elevadas em dinheiro; (v) não recolhimento de tributos.

65. E, ao final, afirma que tais práticas visavam impedir o conhecimento, por parte do fisco, da ocorrência do fato gerador, o que evidenciaria o intuito da contribuinte de sonegar tributos.

66. Ocorre que, tais condutas têm o condão de evidenciar as infrações constantes dos autos de infração aqui em análise e não a qualificação da multa. Trata-se de hipótese de aplicação literal do **artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96**, segundo o qual a **multa de 75% (e não 150%)** é aplicável "*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*" justamente "*nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*" (grifos nossos). Dada as próprias capitulações constantes dos autos de infração, sequer deveria se cogitar a imputação da multa qualificada.

67. Não tenho dúvidas que a hipótese do artigo 61, da Lei nº 8.981/95 enseja a tributação pelo IRRF de 35%, acrescido de multa de 75%, como determina o citado artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/95.

68. De outra parte, a suposta participação da ora Recorrente na organização criminosa desvendada pela Operação Ararath é argumento retórico trazido pela douta autoridade fiscal. Invoca juízo de probabilidade para qualificar a multa de ofício sem juntar aos autos documentação hábil a comprovar que a contribuinte efetivamente teve alguma participação nos fatos investigados pela Operação. Mero procedimento investigativo penal (inquérito policial) não configura prova suficiente para dar concretude à suposição em comento, tampouco para gerar reflexos diretos na imputação da multa qualificada.

69. E, especificamente com relação a exigência do IRRF à alíquota de 35%, sabemos, por óbvio, que não deve ser o ente que realiza o pagamento a recolher o IRPJ e Reflexos, mas o recebedor da quantia (quem auferir rendimentos) e, por essa razão, a exigência

do IRRF à alíquota de 35% só tem lugar quando o contribuinte não demonstra por meio da adequada escrituração fiscal e contábil, bem como mediante outros meios de prova, para quem paga (identifica o beneficiário) e à que título paga (causa do pagamento). No presente caso, conforme exaustivamente consignado, a maioria dos pagamentos foram em favor de beneficiários identificados (TRIMEC EQUIPAMENTOS LTDA. (empresa ligada) e outras pessoas físicas e jurídicas).

70. O artigo 61, da Lei n.º 8.981/95, ao imputar a responsabilidade tributária à fonte pagadora, **já está qualificando** a conduta do agente de não manter sua regular e transparente escrituração fiscal e contábil de forma a permitir que a autoridade fiscal tenha clareza das operações realizadas. Adotar aqui uma **segunda qualificadora**, por meio da imputação da multa de ofício de 150%, implica, **novamente**, em utilizar o tributo como mecanismo de sanção, o que é vedado pelo artigo 3º do CTN.

71. Em termos práticos e numéricos, estamos falando na incidência de 34% (IRPJ + CSL) já aplicada pelo beneficiário + 53,8462% (35% com gross-up), num total de 87,85% só de principal. Se isolarmos esse raciocínio à ora Recorrente temos 53,846% (35% com gross-up) + 150% + potenciais retenções de IRRF de 15% não deduzidas. Seguramente, não me parece ser esta a intenção do legislador, tampouco a melhor interpretação quando buscamos conformar o artigo 61, da Lei n.º 8.981/95 com o artigo 3º do CTN.

72. O entendimento em questão, inclusive, foi acompanhado pela então I. Presidente Ester Marques Lins de Sousa (vide Acórdão n.º 1201-002.509, fls. 2939/2940). Quando da prolação do voto de qualidade, inclusive alvo de matéria publicada no site de notícias jurídicas JOTA, a I. Conselheira se manifestou nesse exato sentido¹⁰:

"Para a turma decidir de forma favorável ao contribuinte nesta tese, foi decisivo o voto da presidente da turma, conselheira **Ester Marques Lins de Sousa. A presidente entendeu que a multa qualificada somada à cobrança do IRRF à alíquota máxima de 35% serviria como uma dupla sanção relativa à mesma conduta de fazer pagamentos sem causa.**" (grifos nossos)

73. Do exposto, afasto a aplicação da multa qualificada nos lançamentos relativos ao IRRF à alíquota de 35%.

Das Premissas Técnicas Relativas à Aplicação do Artigo 124, I e Artigo 135, III, do CTN

1. Pressupostos de Aplicação do Artigo 124 do CTN

¹⁰ RACANICCI, Jamile. Carf: doleiros envolvidos na Lava Jato devem pagar IRRF sobre operações ilícitas. JOTA. www.jota.info, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2MVgMN7>. Acesso em: 06/06/2019.

74. Com relação a responsabilidade solidária capitulada no artigo 124, inciso I, do CTN, cabe trazer algumas ponderações de ordem técnico-interpretativas. Confirma-se o teor do dispositivo:

“Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;”

75. Para restar configurada a responsabilidade solidariedade tributária em questão, as pessoas constantes do dispositivo devem efetivamente participar do negócio jurídico que deflagra a incidência tributária no mesmo polo da relação jurídica, como os coproprietários de um imóvel no caso do IPTU ou os herdeiros no caso do ITCMD incidente na sucessão¹¹.

76. É nesse contexto de raciocínio que, o termo "interesse comum" não pode ser considerado como um interesse qualquer, de fundo econômico, sancionador, monetário ou de cunho inespecífico. Trata -se de interesse exclusivamente jurídico, relativo à prática do fato gerador da obrigação tributária.

77. Com efeito, não pode ser aplicado às pessoas que se encontrem em posições diversas da relação jurídica (e.g. vendedor vs comprador) ou pessoas que não tenham qualquer ligação com a "*situação que constitui o fato gerador*". A chamada comunhão de interesses jurídicos entre duas ou mais pessoas, que tenham relação pessoal e direta com a situação que deflagra a obrigação de pagar o tributo, é condição *sine qua non* para aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

78. Nesse sentido, são as lições de Luciano Amaro¹² acerca da solidariedade tributária:

"Sabendo-se que a eleição de terceiro como responsável supõe que ele esteja vinculado ao fato gerador (art. 128), é preciso distinguir, de um lado, as situações em que a responsabilidade do terceiro deriva do fato de ter ele 'interesse comum no fato gerador' (o que dispensa previsão na lei instituidora do tributo) e, de outro, as situações em que o terceiro tenha algum outro interesse (melhor diria, as situações com as quais ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável. Neste segundo caso é que a responsabilidade solidária do terceiro dependerá de a lei expressamente estabelecer.

Por outro lado, o só fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (p. ex. alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa dizer que, tendo eleito uma delas, a outra seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão da lei, nos termos do item II do art. 124). Até porque nessa hipótese **o interesse de cada uma das partes no negócio não é comum, não é o mesmo; o interesse do**

¹¹ Sobre o tema, vale referenciar DARZÉ, Andréa Medrado. Responsabilidade Tributária Solidária. Breves Considerações sobre os Artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional. In: Grandes Questões em Discussão no CARF. São Paulo: Foco Fiscal, 2014, p. 36-37.

¹² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição. Se, porém, houver dois vendedores ou dois compradores (co-propriedade), aí sim teremos interesse comum (dos vendedores ou dos compradores, respectivamente), de modo que se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse comum de ambos no fato da aquisição. O mesmo se diga em relação ao imposto predial. Havendo co-propriedade, ambos os proprietários são devedores solidários".

79. É, também, o entendimento já fixado em definitivo pelas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça - STJ sobre a matéria:

"1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. (...)

Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: (...)

Conquanto a expressão "**interesse comum**" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que **o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível**. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação...

Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. **Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato**. o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. **Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos**, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o **impacto jurídico** da exação. E o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed Saraiva, 8ª ed, 1996, p. 220)...

Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a **existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador**, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação.

Forçoso concluir, portanto, que **o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível**.

10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, **é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador** sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico." (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008).

(...)

13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A" (REsp 884.845/SC, 1ª T., Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ: 18/02/2009).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMPRESA DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

Inexiste solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do 'interesse comum' previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional. Precedente da Primeira Turma (REsp 859.616/RS, Rei. Min. Luiz Fux, DJU de 15.10.07).

Recurso especial não provido" (REsp 1.001.450/RS, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira, DJ: 27/03/2008).

80. Portanto, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, somente se pode cogitar de interesse comum nas situações em que duas ou mais pessoas concorrem, em pé de igualdade, para a realização do fato descrito em lei como deflagrador da obrigação tributária.

81. Ademais, o parágrafo único do artigo 124, do CTN, prevê que a solidariedade referida no artigo não comporta benefício de ordem, o que significa que o Fisco pode exigir o crédito tributário em sua integralidade de qualquer um dos sujeitos passivos, principal e solidários, sem seguir ordem de preferência ou individualizar valores para cada devedor, pois todos os devedores respondem igualmente pelo crédito tributário lançado.

2. Pressupostos de Aplicação do Artigo 135 do CTN

82. A responsabilidade disciplinada no artigo 135, III, do CTN, não considera a personalidade jurídica do contribuinte, mas cuida de incluir pessoalmente no polo passivo da relação jurídico-tributária, o administrador responsável pela prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei.

83. Para que se configurar a responsabilidade prevista no referido artigo, devem estar presentes duas condições: (i) os sócios, os acionistas, os gerentes e/ou administradores devem **praticar atos de gestão** e (ii) a obrigação tributária deve decorrer de atos praticados com **abuso de poder ou contrários à lei, contrato social ou estatutos**. Logo, o elemento doloso deve estar presente.

84. Em razão da gravidade dessas práticas, o legislador apontou **expressamente** quais pessoas devem ser pessoalmente responsabilizadas, *verbis*:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.
(grifos nossos)

85. A partir da análise do dispositivo, verifica-se que apenas as pessoas elencadas podem ser responsabilizadas pessoalmente. No mais, caso a pessoa seja sócia, mas não tenha poderes de gestão, deve ser afastada a responsabilidade pessoal. Da mesma forma, ainda que tenha poderes de gestão, deve ser comprovado o nexo de causalidade entre a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e a exigência do crédito tributário em litígio.

86. Neste sentido, é o posicionamento já consolidado em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal. Confira-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem

como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas **“as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.** A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. **A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.** 5. **O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.** 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(Recurso Extraordinário nº 562276/PR, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Ellen Gracie, Julgado em 03/11/2010, Dje nº 27, Publicado em 10/02/2011).

87. O artigo 135 do CTN aponta a necessidade de elemento subjetivo, mais especificamente, dolo ou fraude para a configuração da responsabilidade, cabendo à fiscalização demonstrar e provar que as pessoas indicadas praticaram diretamente ou toleraram o ato abusivo, ilegal ou contrário ao estatuto enquanto sócias com poder de gerência. Por fim, deve comprovar que os diretores, gerentes (de fato ou de direito) ou representantes da pessoa jurídica exerciam tais funções de gestão durante o período que ocorreu o fato gerador. Somente a partir desta

construção probatória é possível imputar a responsabilidade pessoal constante do artigo 135, III, do CTN.

Das Circunstâncias Fáticas

88. Neste ponto, vale transcrever o trecho central do TVF (e-fls. 771/772) no qual a Fiscalização fundamenta a responsabilidade tributária do sócio **Wanderley Facheti Torres, vez que foi utilizado como fundamento para manutenção da imputação pela r. decisão de piso:**

“Os artigos 121 e 124 do Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº 5.172/66, recepcionada pela Constituição Federal de 1988 – CF88 – com status de Lei Complementar nesta matéria) dispõem que:

(...)

A conduta da contribuinte de não declarar os tributos, e não apresentando a escrituração contábil da movimentação bancária de forma devidamente comprovada através de documentação hábil e idônea reiteradamente caracteriza o interesse de pessoa física, atuando ostensivamente na materialização de irregularidades que resultaram na falta de recolhimento do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF por parte de pessoa jurídica, autorizando a fiscalização a imputar-lhe a condição de sujeito passivo solidário.

Wanderley Facheti Torres, CPF 761.439.707-00, sócio de fato e administrador da empresa sociedade Ltda. Lavramos o Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome do responsável solidário pelo crédito tributário ora constituído, tendo em vista que o mesmo, **no interesse comum na situação que constitui o fato gerador e na gestão dos negócios da pessoa jurídica fiscalizada, na condição de sócio-administrador, infringiu a legislação tributária com evidente intuito de furtrar-se ao recolhimento dos tributos e contribuições federais devidos, conforme restou demonstrado.**

De acordo com sua 17ª Alteração Contratual e Consolidação do Contrato Social da empresa "TRIMEC CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA, CNPJ 02.4770.900/0001-28" (fls. 327 a 337) no item V ADMINISTRAÇÃO 6º - "Administração da sociedade caberá ao Sócio WANDERLEY FACHETI TORRES (CPF 761.439.707-00) ISOLADAMENTE".

Portanto, o sócio-administrador relacionado acima, responde solidariamente pelo total do crédito tributário apurado nesta ação fiscal". (destaques acrescidos)

89. Em vista do acima transcrito, fica claro que o único fundamento para imputação da responsabilidade tributária tanto com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN como com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN, é o fato do Sr. Wanderley Facheti Torres figurar como sócio-administrador no contrato social.

90. Vejam que, de acordo com as premissas técnicas supra descritas, tal circunstância fática (ser sócio da pessoa jurídica autuada) por si só não configura hipótese de responsabilidade tributária e, por conseguinte, não há o que justifique a manutenção de tal imputação. As duntas autoridades fiscal e julgadoras não cuidaram de comprovar que o citado sócio praticou ato com excesso de poderes, infração a lei ou contrato social na administração da sociedade.

Conclusão

91. Diante do exposto, VOTO no sentido de conhecer dos recursos de ofício e voluntário interpostos e: a) negar provimento ao recurso de ofício; b) dar parcial provimento ao recurso voluntário para considerar nulos os lançamentos de IRPJ e Reflexos (AC 2012); c) dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a autuação de IRRF no que se refere ao ano calendário 2012, por decadência; d) manter a exigência do IRRF à alíquota de 35% apenas com relação aos pagamentos a beneficiários não identificados, planilhas de e-fls. 841/888, coluna “nome origem/destino” “em branco,” sem a incidência de multa qualificada; e) dar provimento ao Recurso Voluntário interposto Sr. Wanderley Facheti Torres para afastar a responsabilidade tributária solidária.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

Voto Vencedor

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Redator Designado.

2. Não obstante o substancial voto da Eminente Relatora, o Colegiado, por voto de qualidade, divergiu em relação tributação do IR-Fonte conforme razões expostas a seguir.

Tributação do IRRF e dedução de IR-Fonte

3. Segundo a autoridade fiscal a Recorrente não comprovou a causa dos pagamentos apurados durante o procedimento fiscal. Veja-se:

A TRIMEC EQUIPAMENTOS declarou em 2012 como do Simples Nacional e constam na DASN`s que sua receita bruta foi de R\$ 1.393.482,89; comprovando-se que a mesma não tinha capacidade financeira para honrar o alegado mutuo com a TRIMEC CONSTRUÇÕES que repassou R\$ 9.153.382,00 (nove milhões, cento e cinquenta e três mil e trezentos e oitenta e dois reais) em 2012, R\$ 5.502.038,00 em 2013 e R\$ 6.012.503 em 2014. Cabe a mutuante a demonstração que possui recursos próprios suficientes para respaldar o empréstimo (mutuo).

Portanto, para a comprovação do empréstimo concedido, há necessidade da efetiva comprovação da saída do numerário do patrimônio do mutuante, respaldado pelo respectivo contrato escrito, da informação nas declarações de ambos os contratantes, e da comprovação da quitação efetuada pelo mutuário.

Dessa forma, não tendo sido comprovada a efetiva realização das operações de mutuo e empréstimos alegadas pela contribuinte, visando justificar os lançamentos contábeis detalhados na escrituração contábil, considera-se que a TRIMEC CONSTRUÇÕES E

TERRAPLENAGEM LTDA realizou pagamento a terceiros, não comprovando a causa, mesmo que indicando quem seriam os beneficiários desses desembolsos de recursos.

[...]

Faltando documentação hábil, tampouco a correspondência entre a escrituração de ambas as partes, mutuante e mutuário, constitui prova satisfatória. Isso ainda é mais verdadeiro no caso da fiscalizada, em que a autuada e a empresa beneficiária do empréstimo eram vinculadas. Por essa razão que esta fiscalização rejeita como prova os contratos de mutuo que lhe foram apresentados durante a fiscalização (fl. 184). Note-se que as mesmas pessoas que subscrevem os contratos na condição de mutuante também o fazem na condição de mutuário. Uma vez que se trata de empresas ligadas, que se encontravam sob a mesma direção, esses contratos equivalem a documentos gerados internamente, o que lhes retira todo o valor probante.

[...] Neste Termo de Verificação fiscal a fiscalização deixa claro que não acatou como prova os registros contábeis de retorno dos alegados empréstimos por falta de documentação hábil. Além disso, no tocante aos documentos e às alegações apresentadas pela contribuinte, esta fiscalização acatou os documentos que realmente fizeram provas apresentados pela fiscalizada durante a fase de auditoria fiscal.

Como visto no curso da Ação Fiscal, a contribuinte não logrou comprovar as operações que originaram os débitos em suas contas correntes bancárias, nem tampouco foi capaz de vincular esses débitos a pagamentos efetuados ou entrega de recursos a terceiros com os quais a empresa mantinha atividade ligada a seu objeto social, apesar de intimado nesse sentido.

[...]

Diante do exposto, os débitos relacionados na planilha "PAGAMENTO SEM CAUSA - 2012 a 2014" (fls. 298 a 345) foram considerados como pagamentos sem causa mesmo para os que foram identificados quem seriam os beneficiários desse desembolso de recursos.

A contribuinte realizou pagamentos, conforme demonstrado em seus extratos bancários e mesmo que contabilizados; entretanto não comprovou/justificou as operações, ou seja, não comprovou a causa, embora em alguns débitos tenham sido identificados os beneficiários, conforme planilha "PAGAMENTO SEM CAUSA - 2012 a 2014" (fls. 298 a 345), que compõe os fatos geradores do IRRF.

4. A incidência do IR-Fonte está prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, matriz legal do art. 674, do RIR/1999, nos seguintes termos:

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. (Grifo nosso)

5. Extrai-se do diploma legal três hipóteses distintas sujeitas à incidência do IR-Fonte, todas cumulativas com o pagamento: i) beneficiário não identificado; ii) quando não comprovada a operação e iii) quando não comprovada a causa.

6. Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

7. Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres¹³ observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

8. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

9. A utilização de causas ilícitas, se for o caso, a justificar eventual causa de pagamento, vai de encontro aos requisitos de validade do negócio jurídico que exigem, dentre outros, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei¹⁴. Pagamento decorrente de causa/operação ilícita é conduta que não tem acolhimento em nosso ordenamento jurídico. E não há argumentar-se em tributação de ato ilícito, porquanto, como veremos mais adiante, o que se tributa na fonte é o pagamento efetuado pela fonte pagadora recebido por terceiro, e não o ato ilícito praticado.

10. Em relação à concomitância do IR-Fonte e IRPJ/CSLL, têm-se infrações distintas. No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, contabilização de custos/despesas indedutíveis, omissão de receita etc.. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No IR-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável pelo

¹³ LOBO TORRES, Ricardo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 148.

¹⁴ Lei nº 10.406, de 2002. Código Civil. Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei.

recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento¹⁵. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

11. Assim, ainda que haja identificação dos destinatários dos pagamentos, a tributação é devida porquanto, conforme dito, tais pagamentos revelaram-se sem causa lícita o que atrai a incidência do IR-Fonte.

12. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte seja com multa ofício ou qualificada e o seu caráter punitivo, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concordo que se trata de uma tributação pesada. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 9.8981, de 1995, prevista em seu art. art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9. 250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

13. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo¹⁶ não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, a multa qualificada deve ser aplicada. O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o referido pagamento. Deixar de aplicá-la à hipótese vertente, ao argumento de dupla penalidade, significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considerá-lo inconstitucional, o que é vedado a este CARF.

14. Ante o exposto, nos termos deste voto, a multa qualificada deve ser afastada por entender não restar atendidos os requisitos para sua qualificação, quais sejam:

- i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;
- ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);
- iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso.

¹⁵ CTN. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

¹⁶ CTN. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

15. Isso posto, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

Conclusão

16. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário, e, no mérito, negar-lhe provimento em relação à tributação do IR-fonte.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior