



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720882/2022-40
ACÓRDÃO	1101-001.954 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ELEVA QUÍMICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021

PAGAMENTO SEM CAUSA/OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. CAUSA ILÍCITA.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de trinta e cinco por cento, o pagamento cuja causa ou a operação não for comprovada. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e 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.

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.

No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, dedução de custos/despesas indevidáveis, omissão de receita etc. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No IR-Fonte, a sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável tributário pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento; especificamente na qualidade de substituto tributário. Tanto que a base de cálculo deve ser

reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido.

Verifica-se, pois, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está em consonância com o parágrafo único do art. 45 do CTN, cujo teor estabelece que “A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações. Nesse sentido, não há falar-se na impossibilidade de imputação de responsabilidade tributária no caso de aplicação do art. 61 da Lei nº 8981.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONDUTA DO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI. ARTS. 124, I E 135, III DO CTN.

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária, ou seja, exige-se um ilícito qualificado pelo art. 135, III, do CTN.

É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

Em resumo, responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN é solidária, exige um ilícito qualificado sua imputação exige os seguintes requisitos de forma cumulativa: i) identificação do responsável com poder de gestão que praticou o ilícito qualificado; ii) descrição da conduta praticada de forma a demonstrar o ilícito qualificado praticado pelo responsável; iii) nexo de causalidade entre a conduta praticada pelo responsável e o resultado prejudicial ao Fisco; iv) documentação comprobatória dos atos praticados.

A responsabilidade solidária por interesse comum, prevista no art. 124, I, do CTN, aplica-se tanto aos sujeitos que figuram no mesmo polo da relação jurídica tributária, quanto aos terceiros que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Entre esses terceiros deve ser responsabilizado aquele que pratica atos mediante fraude, dolo ou simulação, em conjunto ou com consentimento do contribuinte, com o fim de alterar características essenciais do fato gerador

ou impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Necessário, portanto, a configuração do dolo.

Diferentemente da responsabilidade do administrador, conforme jurisprudência do STJ (REsp 1.645.333/SP - julgado sob a sistemática dos recursos especiais representativos de controvérsias) e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4, de 2018, na responsabilidade por interesse comum exige-se o dolo.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte Eleva; em dar provimento parcial aos recursos voluntários dos responsáveis solidários para afastar a responsabilidade solidária de Carlos Alberto Millnitz e Iran Andrei Manfredini, com base no art. 124, I; mantida a responsabilidade de Carlos Alberto Millnitz, com base no art. 135, III, do CTN.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração para cobrança de Imposto de Renda Retido na Fonte (IR-Fonte), referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2019, 2020 e 2021, no montante total de R\$ 64.596.052,45 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

2. Segundo a autoridade fiscal, os alegados mútuos e adiantamentos registrados pela Eleva Química Ltda., doravante Eleva, entre 2019 e 2021 configuram pagamentos ou entrega de recursos sem causa aos sócios. As transferências ocorreram por mera liberalidade, sem qualquer contrapartida dos beneficiários em favor da empresa, como pagamento por bens, serviços, aluguel, investimentos ou quitação de dívidas.

3. Em razão das operações acima, a autoridade fiscal considerou as transferências de recurso como pagamento sem causa e efetuou o lançamento de IR-Fonte contra Eleva, com base no art. 730 do Regulamento de Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018 (RI/2018).

4. Houve imputação de responsabilidade solidária contra Carlos Alberto Millnitz, sócio Administrador da Eleva, com base no art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), e Iran

Andrei Manfredini, beneficiário de parcela dos pagamentos e sócio da Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda, empresa que em 05/2019 passou a deter 99% da Eleva, considerada como veículo de passagem dos recursos financeiros provenientes da Eleva, com base no art. 124, I, do CTN.

5. Houve, ainda, arrolamento de bens de Carlos e Iran nos processos 10340.720885/2022-83 e 10340.720887/2022-72, respectivamente.

6. A narrativa dos fatos consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 548-563).

7. Em impugnação contribuinte e responsáveis solidários alegaram, em apertada síntese, preliminar de nulidade por ausência de motivação; o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, somente se aplica a pagamentos a beneficiários não identificados; existência da causa das transferências – comprovação documental da existência e validade dos mútuos; a responsabilização solidária deve ser afastada; realidade dos fatos e princípio da verdade material; higidez da Tedcon como holding; inexigência do IRRF com base no art. 730 do RIR/2018; ausência de responsabilidade de fato.

8. A Turma julgadora de primeira instância, por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação; manteve o crédito tributário em litígio e a responsabilização solidária de Carlos Alberto Millnitz e Iran Andrei Manfredini, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021 PAGAMENTO SEM CAUSA. OPERAÇÕES RELATIVAS A MÚTUOS/EMPRÉSTIMOS. ÔNUS DA PROVA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS FATOS.

A afirmação que os lançamentos a crédito e a débito em conta corrente, identificados em extratos bancários, são resultantes de mútuos deve estar respaldada em documentação suficiente para abonar a efetividade das operações. A escrituração faz prova dos fatos nela contabilizados desde que os registros contábeis sejam comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza.

PAGAMENTO SEM CAUSA. REQUISITO PARA EXIGÊNCIA DO IRRF.

O art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, não estabelece a falta de identificação do beneficiário como requisito único para a exigência de IRRF exclusivo na fonte, cabendo o lançamento também quando não restou comprovada a causa do pagamento, ainda que o beneficiário tenha sido identificado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021 RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA. ART. 135, III, DO CTN.

Devida a responsabilização solidária do sócio, de direito ou de fato, pelo crédito tributário constituído, quando este resultar de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei e de contrato social.

RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. ABUSO DE PERSONALIDADE JURÍDICA.

Demonstrada a prática de ilícito de abuso da personalidade jurídica, em razão de confusão patrimonial, conforme definido no art. 50 do Código Civil, é devida a responsabilização solidária pelo crédito tributário com base no art. 124, I, do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

9. Em recurso voluntário, contribuinte e solidários apresentaram as alegações a seguir, cujos tópicos serão analisados em detalhe no voto.

Eleva**Preliminares de nulidade**

i) O auto de infração é nulo por vício material em razão de erro na identificação do sujeito passivo e por ausência de motivação;

Mérito

ii) o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 é incompatível com o artigo 3º do CTN, o que impossibilita a exigência do IRRF quando os beneficiários dos pagamentos são identificados;

iii) as transferências realizadas pela recorrente possuem causa justificada, com comprovação documental da existência e validade dos mútuos;

Carlos Alberto Millnitz

iv) reitera a nulidade por ausência de motivação; a incompatibilidade do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 o artigo 3º do CTN;

v) ausência de responsabilidade solidária do recorrente; inaplicabilidade dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN; existência de prova documental da validade dos mútuos celebrados pela Eleva;

Iran Andrei Manfredini

vi) Inexistência de confusão patrimonial como fundamento para manutenção do crédito tributário e a responsabilidade tributária;

vii) o confronto societário entre as partes impactou diretamente na verdade material dos acontecimentos e não pode ser ignorado, sob pena de resultar em responsabilização e cobrança indevida;

viii) a Tedcon não era uma empresa veículo, mas uma holding constituída em 14/05/2009, antes da Eleva, criada em 15/02/2018. A criação de holdings, prática comum no mercado, visa melhorar as condições de governança da atividade empresarial, sem intenção de sonegação;

ix) os lançamentos mostram que a empresa Tedcon recebeu as transferências e não Iran Manfredini. Caso exista responsabilidade além Eleva e sua administração, seria da Tedcon, que deve figurar como responsável no polo passivo;

x) a inclusão como responsável solidário, nos termos do art. 124, I, do CTN, não é legítima, diante da ausência dos requisitos legais conforme jurisprudência do CARF e STJ;

xi) no caso de manutenção da responsabilidade de Iran Manfredini, que seja limitada aos valores recebidos transferidos à Tedcon.

10. Por fim, em síntese, requerem o provimento dos recursos voluntários para afastar a cobrança do IR-Fonte e as responsabilidades solidárias.

11. É o relatório.

VOTO

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

12. Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

13. Cinge-se a controvérsia a verificar se os pagamentos efetuados pela recorrente aos seus sócios configuram pagamento sem causa, bem como se as condutas praticadas pelos sujeitos passivos atraem a responsabilidade tributária, nos termos da legislação de regência.

14. Em razão das várias alegações se repetirem nos recursos do contribuinte e dos solidários, farei uma análise conjunta, tendo como base os fatos apurados e narrados pela autoridade fiscal. A análise individual será feita em relação à responsabilidade solidária.

15. Acrescento que, diante da multiplicidade de alegações, muitas delas repetidas, o julgador não precisa rebater cada argumento apresentado pela defesa ao proferir uma decisão no processo. Basta que a motivação apresentada permita compreender as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões da parte, tal qual no caso em análise¹.

Preliminar de nulidades do auto de infração

Erro na identificação do sujeito passivo e ausência de motivação

16. Alegam que a fiscalização identificou os beneficiários dos pagamentos como sócios da Recorrente, razão pela qual eventual imposto de renda devido teria que ser exigido diretamente dos beneficiários dos pagamentos (IRPJ no caso da TEDCON e IRPF com base na Tabela Progressiva Mensal no caso do Sr. Carlos). Sustentam que o Auto de Infração viola o artigo 142 do CTN, haja vista que erra na identificação do sujeito passivo, o que resulta em nulidade por vício material.

17. Alegam, ainda, que, admitindo-se a desarrazoada desconsideração dos mútuos e partindo-se da premissa de que os valores tiveram a natureza remuneratória, sujeitos no caso de pessoa física à tributação mediante declaração de ajuste anual e no caso de pessoa jurídica no período de apuração do IRPJ, seria hipótese de retenção do imposto pela Recorrente na condição de fonte pagadora. Porém, sua responsabilidade deixa de existir a partir da data de vencimento do prazo para transmissão das Declarações de Ajuste Anual do IRPF, no caso de pessoa física, ou até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, no caso de pessoa jurídica.

18. O auto de infração seria nulo por violar o artigo 142 do CTN e nos artigos 9º e 10, inciso III, do Decreto 70.235/72, na medida em que o auditor fiscal não justificou as razões pelas quais desconsiderou os diversos documentos trazidos pela Recorrente, bem como as explicações

¹ RE nos EDcl no AgRg no AREsp n. 1.009.720, Ministro Humberto Martins, DJe de 30/11/2017.

dadas pelos responsáveis solidários da autuação, que comprovam que todos os pagamentos se referiam às operações de mútuos realizadas entre a Recorrente e seus sócios.

19. Afirmam, também, que o auditor fiscal não fundamentou por que a devolução do montante de R\$ 7,7 milhões, realizada pela empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda, foi desconsiderada.

20. Observam, por fim, que em razão de o auditor fiscal não ter se desincumbido do ônus de descrever, de forma clara e suficiente, as razões que o levaram a desconsiderar toda a documentação apresentada que ratifica a validade dos mútuos, resta demonstrado o equívoco do acórdão recorrido e o vício material que culmina na nulidade do Auto de Infração, conforme as disposições contidas no artigo 142 do CTN e nos artigos 9º e 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72.

21. Não assiste razão aos recorrentes.

22. A própria contribuinte, Eleva, assenta que, “conforme será demonstrado ao longo do presente Recurso Voluntário, as remessas de recursos realizadas pela Recorrente aos seus sócios não poderiam ter sido tratadas como pagamentos sem causa, já que é perfeitamente possível identificar a natureza das remessas (mútuos) e os beneficiários dos valores (sócios da Recorrente).”, na sequência aduz que, o auditor fiscal não se desincumbiu do “ônus de descrever, de forma clara e suficiente, as razões que o levaram a desconsiderar toda a documentação apresentada pela Recorrente”, o que configuraria ausência de motivação e vício material.

23. Como se observa, as alegações dizem respeito a matérias de mérito, invocadas diversas vezes ao longo dos recursos voluntários, as quais serão examinadas adiante.

24. Por essa razão, afasto as preliminares de nulidade, por tratarem de questões que serão analisadas no mérito, em tópico próprio.

Mérito.

25. Aduzem que o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 não se aplica ao caso, uma vez que “*a aplicação do referido dispositivo na hipótese de pagamento a beneficiário identificado ou sem a comprovação da respectiva causa [...] viola o disposto no artigo 3º do CTN, que [...] não permite que um tributo seja utilizado como sanção de ato ilícito*”.

26. Apontam que “*a hipótese trazida no referido dispositivo tem caráter de penalidade, na medida em que grava o patrimônio da entidade empresarial por um suposto ilícito por ela cometido*”.

27. Salientam que “*a ausência de identificação para quem a pessoa jurídica pagou, e não a que título pagou, é que configura a única hipótese de incidência da responsabilidade tributária pela retenção do IRRF, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981/95*”; assim, “identificado o beneficiário dos pagamentos, não há que se falar na incidência do IRRF sob a alíquota de 35%, ainda que, por hipótese, a causa desses pagamentos não seja comprovada”.

28. Na sequência, observam que as remessas (pagamentos) “*se referem, na verdade, às*

operações de mútuos contratados com seus sócios, as quais estão devidamente registradas em sua Contabilidade, não havendo razões para tratá-las como pagamentos sem causa”.

29. Vejamos a legislação sobre o tema.

IR-Fonte

30. A Lei nº 8.981, de 1995, ao tratar da incidência do IR-Fonte alterou a alíquota para 35% (e não mais 33%, como na Lei nº 8.383, de 1981) e contemplou outras hipóteses sujeitas à tributação exclusiva na fonte:

Lei nº 8.981, de 1995, base legal do art. 675, do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99)

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 reajuste do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

31. Como se vê, estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos elencados nas hipóteses a seguir.

i) **Pagamentos** efetuados por pessoa jurídica a **beneficiário não identificado**.

31.1 Nessa hipótese a pessoa jurídica não comprova a identificação do beneficiário, ou o Fisco comprova que o beneficiário indicado pela pessoa jurídica não recebeu o pagamento.

ii) **Pagamentos** efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, **quando não for comprovada a operação ou a sua causa**.

31.2 Note-se, inicialmente, que nesta hipótese o beneficiário é identificado; a discussão gira em torno da causa/operação. Assim, afasta-se de plano o argumento de que identificado o beneficiário não há infração. A lei trata exatamente da não comprovação da causa do recurso entregue a terceiro identificado, quais sejam, sócios, acionistas ou titular.

31.3 Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e 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.

31.4 Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres² 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”.

31.5 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.**

iii) **pagamentos** de benefícios e vantagens – **remuneração indireta** – efetuados por pessoa jurídica a administradores, diretores, gerentes e seus assessores **não adicionados ao salário** (inobservância do disposto no §2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991).

31.6 Em ocorrendo tais hipóteses, o rendimento será considerado líquido, sendo devido o reajustamento da base de cálculo e o IR-Fonte considera-se vencido no dia do pagamento. Logo, não há falar-se que esse pagamento não configura renda, como pretende fazer crer a recorrente.

32. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte seja com multa ofício ou qualificada, se for o caso, 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 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.

33. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo³ não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção.

34. No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, dedução de custos/despesas indevidáveis, omissão de receita etc. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No IR-Fonte, a sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável tributário pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento⁴; especificamente

² LOBO TORRES, Ricardo. Sígilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sígilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 148.

³ 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.

⁴ 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

na qualidade de substituto tributário. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido.

35. Verifica-se, pois, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está em consonância com o parágrafo único do art. 45 do CTN, cujo teor estabelece que “*A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam*”. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

36. Nesse sentido, não há falar-se na impossibilidade de imputação de responsabilidade tributária no caso de aplicação do art. 61 da Lei nº 8981.

37. Por fim, cumpre salientar que precedente do Carf - exceto Súmulas do Carf - ou judicial desprovido de caráter vinculante não obriga o julgador a adotá-lo caso entenda de forma diversa.

38. O caso em análise versa sobre a segunda hipótese, pagamento cuja causa não fora comprovada. Vejamos.

Contratos de mútuo / empréstimos

39. Aduz a recorrente que “*a “causa” nada mais é do que o elemento suficiente para que se identifique a relação jurídica a que se refere a entrega dos recursos. No caso específico da Recorrente, a “causa” da entrega dos valores foi justamente o empréstimo concedido aos seus sócios*”. Cita doutrinas e jurisprudência do Carf na linha do seu posicionamento.

40. Afirma que a DRJ-04 não poderia manter a autuação por ausência de contrato escrito ou falta de pactuação de juros, pois a legislação permite celebrar contrato de mútuo sem formalização e sem juros. Sustenta que concedeu os mútuos recentemente, nos anos de 2019, 2020 e 2021, o que afasta qualquer alegação de operações antigas ou créditos irrecuperáveis.

41. Observa que os mutuários reconhecem integralmente as dívidas, conforme confirmado no acórdão recorrido, e acrescenta que, em relação aos mútuos contratados com a Tedcon, já devolveu R\$ 7.700.000,00 ao caixa da empresa. Alega, por fim, que a DRJ-04 confirmou a transferência bancária desse valor, mas desconsiderou a operação mesmo diante do registro contábil realizado por ambas as empresas.

42. Vejamos os fatos apurados pela autoridade fiscal.

i) Inicialmente dispõe sobre a participação dos sócios Carlos Alberto Millnitz e Andrei Manfredini na Eleva e na Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda.

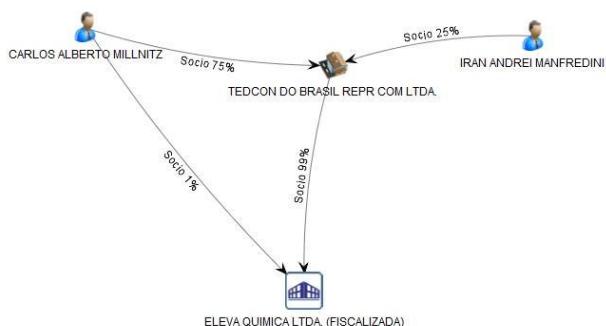
2. Fundamentação

Conforme o contrato social original e alterações fls. 6/75, **Eleva Química Ltda.** é **pessoa jurídica sediada em Indaial-SC**, constituída em 30/01/2018 pelos sócios Emanuel Lucio Marchi e **Carlos Alberto Millnitz**, com capital social de R\$ 500.000,00 igualmente dividido, para fabricação e comércio de produtos

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.

químicos, fertilizantes, defensivos agrícolas, corretivos de solo, etc. Na 2^a alteração contratual de 21/06/2018, Carlos Alberto Millnitz retira-se da sociedade ao vender suas cotas a Emanuel Lucio Marchi, que passa a deter 95% delas, e a Nilva Schmitz Marchi, com os 5% restantes. **Em 07/05/2019 ocorre a 3^a alteração, a empresa é vendida a Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda., que fica com 99% do capital social, e a Carlos Alberto Millnitz, com 1% restante, a quem compete a administração isolada.**

A diligenciada **Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda.**, CNPJ 10.845.004/0001-24, contrato social e alterações fls. 283/336, foi constituída em 2009 com capital social de R\$ 300,00 pelos sócios Carlos Alberto Millnitz (99%) e Lucinéia Aparecida Vendramin(1%), sob administração isolada daquele. **Em 27/05/2019 entra na sociedade Iran Andrei Manfredini e retira-se Lucinéia, o capital fica então dividido entre Carlos (75%) e Iran (25%), que administram conjuntamente a sociedade, situação mantida até ao menos fevereiro/2021, quando em assembleia Iran foi destituído da administração e excluído da sociedade, depois reintegrado por decisão judicial em junho/2021 e afastado novamente em julho/2021 por decisão em outra ação judicial.** Finalmente em outubro/2021 Iran exerce seu direito de retirada e notifica a Carlos sua saída da sociedade.



ii) A escrituração contábil da Eleva indica transferências bancárias a partir de abril/2019, registradas como “*Valor Referente pgto mútuo*” para contas de sócios e empresa vinculada, no total de R\$ 31,78 milhões no Balanço Patrimonial. Não há registro de juros, IOF ou contratos de mútuo, nem comprovação completa da devolução dos valores, exceto um extrato com recebimento parcial de R\$ 7,7 milhões, sem documentação de suporte.

Na **escrituração contábil da fiscalizada Eleva** consta que a partir de abril/2019 efetuou **transferências bancárias contabilizadas com históricos de lançamentos mencionando “*Valor Referente pgto mútuo*” nas contas 2280 Carlos Alberto Millnitz e 2290 Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda., agrupadas no Ativo sob a conta Créditos Junto A Sócios/Acionistas que ao final daquele ano computava saldo de R\$ 31.782.817,70** (Balanço Patrimonial fl. 118).

Como há **registro de empréstimos mas nenhuma receita contabilizada de juros, nenhum recolhimento ou débito de IOF informado em DCTF** (fls. 83/91), na Intimação n.^o 1 (fls. 407/411) foram requeridos os contratos de mútuo e sua documentação de suporte, comprovantes de algumas transferências selecionadas por amostra e comprovação da restituição dos valores emprestados.

Nas respostas dadas fls. 417/433 a **fiscalizada entregou os comprovantes das transferências efetuadas aos mutuários e a terceiros e, sobre a devolução dos**

empréstimos, somente um extrato bancário com recebimento de R\$ 7,7 milhões proveniente de Tedcon, mas nenhuma documentação de suporte das operações.

As transferências amostradas foram justificadas pela fiscalizada, a exemplo, por:

- 17/05/2019 – R\$ 325.000,00: transferência bancária efetuada para Emanuel Lucio Marchi a pedido da Tedcon. O referido pagamento se refere ao valor devido pela Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda ao Sr Emanuel;
- ...
- 01/07/2019 – R\$ 1.100.000,00: transferência bancária efetuada para sócio da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda, Iran Andrei Manfredini;
- ...
- 04/07/2019 – R\$ 55.000,00: transferência bancária efetuada para sócio Carlos Alberto Millnitz;
- ...
- 11/07/2019 – R\$ 11.260.900,00: transferência bancária efetuada para conta da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda;

iii) Carlos Alberto Millnitz, sócio e representante da Eleva, afirmou que não celebrou contratos escritos dos mútuos por causa de conflitos entre os sócios, que exigiam assinatura conjunta. Iran Andrei Manfredini, sócio da Tedcon, declarou que as transferências correspondiam a mútuos com possibilidade de conversão em distribuição de lucros futuros, operação que não se concretizou devido a divergências societárias. Segundo a autoridade fiscal, tal justificativa não se sustenta, pois Carlos administra a Eleva sozinho e poderia ter formalizado contrato consigo mesmo. Além disso, os conflitos ocorreram apenas em 2021, bem depois das transferências realizadas em 2019, conforme ações judiciais mencionadas.

Carlos Alberto Millnitz, destinatário de transferências, sócio e representante da fiscalizada, respondeu por ela que “**Não foram celebrados contratos escritos referentes aos referidos mútuos em virtude de problemas na relação entre os sócios da Fiscalizada**; problemas esses que resultaram em **processos judiciais** ainda em curso e que obstacularizaram a formalização/assinatura de tais contratos ante a exigência de assinatura conjunta por parte dos sócios” (fl. 433).

Iran Andrei Manfredini, destinatário de transferências, sócio de Tedcon, intimado a esclarecer a causa e apresentar documentação de suporte, apenas respondeu que “**O valor das transferências mencionadas refere-se a mútuos que foram realizados com a sociedade com a possibilidade de conversão para distribuição de lucros futuros (ou seja, empréstimos que seriam quitados com lucros futuros)**. Até o início do conflito societário, não foram contabilizados lucros, razão pela qual não foi realizada a conversão. Posteriormente, iniciaram-se as **divergências societárias, e a operação não se concretizou**, razão pela qual restaram registrados apenas como mútuos” (fl. 547).

Esta justifica não se sustenta. A Eleva é administrada isoladamente por Carlos, que poderia ao menos ter firmado contrato pela fiscalizada (mutuante) consigo mesmo (mutuário) quanto ao alegado mútuo. Se houve desavença societária, foi na sócia da fiscalizada, a Tedcon, e ocorrida bem depois das transferências bancárias feitas em 2019. A ação cível n.º 50055989-97.2021.8.24.0008/SC da 2ª Vara Cível de Blumenau-SC, foi impetrada por Iran em 2021; a ação para

dissolução parcial de sociedade n.º 5020989-40.2021.8.24.0008/SC da 2ª Vara Cível de Blumenau-SC foi impetrada por Tedcon e Carlos também em 2021.

iv) Segundo a autoridade fiscal, os comprovantes entregues mostram transferências bancárias em 2019 contabilizadas por Eleva como crédito contra Tedcon, mas feitas diretamente aos sócios Carlos e Iran. Além disso, as primeiras transferências contabilizadas na Tedcon ocorreram concomitantemente à sua entrada formal à sociedade, com alguns comprovantes bancários mostrando como beneficiários Emanuel Lucio Marchi e Nilva Schmitz Marchi, pessoas que se retiravam do quadro societário..

Verificando-se os comprovantes entregues, notam-se **transferências bancárias no ano 2019 contabilizadas por Eleva como crédito contra Tedcon, mas de fato feitas diretamente a seus sócios Carlos** (a exemplo em 27/06/2019 de R\$ 420 mil, fls. 423) e **Iran** (a exemplo em 24/06/2019 de R\$ 1 milhão, fls. 422). **O desentendimento societário ocorrido em 2021 teria impedido a confecção dos contratos em 2019 mas não o recebimento contínuo dos recursos oriundos de Eleva naquele ano?**

Outro fator de muita estranheza é que as primeiras transferências contabilizadas a Tedcon ocorreram concomitantemente a sua entrada formal à sociedade e alguns comprovantes bancários mostram como beneficiário Emanuel Lucio Marchi com a descrição “PAG. QUOTAS PARCIAL EMANUEL” e Nilva Schmitz Marchi com a descrição “PAG. COMPRA QUOTAS NILVA”(fls. 420 e 447), as pessoas que se retiravam do quadro societário, ou seja, as **cotas capitais da fiscalizada teriam sido adquiridas com recursos fornecidos em mútuo por ela própria.**

v) A autoridade fiscal aponta que os recursos não foram devolvidos, não existem contratos com prazos definidos e não houve cobrança de juros, o que descaracteriza os mútuos. Destaca que os repasses, em 2019, somaram R\$ 90 mil para Carlos Alberto Millnitz e R\$ 31,58 milhões para Tedcon, envolvendo os sócios da própria fiscalizada.

Nas operações em tela, os recursos não foram devolvidos e não existem contratos com prazos estipulados, **tornando-os temporalmente inexigíveis pela fiscalizada.** Tampouco houve auferimento pela mutuante de receita com a cobrança de juros, presumidos por disposição legal.

[...]

Portanto **considerando que não existem contratos, que os valores não foram devolvidos, que sequer foram cobrados juros sobre os recursos disponibilizados, que envolvem os reais sócios da própria fiscalizada, ficam descaracterizados os mútuos.**

Os repasses de valores contabilizados em 2019 nas contas 2280 *Carlos Alberto Millnitz* e 2290 *Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda.* somaram R\$ 90.000,00 e R\$ 31.578.100,004 respectivamente.

vi) A autoridade fiscal aponta que a descaracterização dos mútuos foi feita pela própria fiscalizada, com a substituição das contas contábeis e a transferência dos saldos para contas de longo prazo. As notas explicativas indicam que os saldos se referem a adiantamentos sem data de vencimento definida. Em 2020 e 2021, registrou-se transferências bancárias significativas como adiantamentos. Em resposta à intimação para apresentação de comprovantes bancários adicionais e detalhamento dos adiantamentos, a fiscalizada afirmou que as transferências foram requisitadas

pelos sócios e entregues diretamente a eles ou a terceiros por conta e ordem dos sócios.

Em verdade a descaracterização dos mútuos foi feita pela própria fiscalizada.

Aquelas contas contábeis 2280 e 2290 existiram no plano de contas somente até maio/2020. Em junho/2020 surgiram as novas contas 13305 Adiantamento ao Sócio Carlos e 13307 Adiantamento Sócio Tedcon do Brasil Repres. Com. Ltda. com saldos iniciais idênticos aos saldos finais daquelas contas desaparecidas. Ao final de 2020 os saldos nelas existentes foram transferidos às contas 15252 Carlos Alberto Millnitz e 15251 Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda. em lançamento com histórico “**Valor ref. transferência para longo prazo**” (Livros Razão fls. 255/282). **“Os saldos mantidos junto aos sócios referem-se a adiantamentos que não possuem data de vencimento definidas”, segundo as notas explicativas às demonstrações financeiras (fl. 156).**

Nestas contas em 2020 e 2021 foram registradas como adiantamentos transferências bancárias que somaram R\$ 4.121.569,44 a Carlos e R\$ 27.098.239,70 a Tedcon.

Na Intimação n.º 2 (fls. 434/437) foram requeridos os demais comprovantes bancários referentes às transferências faltantes de 2019 e a todas de 2020 e 2021, além de detalhamento dos fatos motivadores e toda a documentação de suporte dos adiantamentos. Em resposta (fls. 441/538) a **fiscalizada afirmou que as transferências “foram requisitadas pelos sócios e os recursos ora lhes foram entregues diretamente, ora a terceiros por conta e ordem dos próprios sócios”.**

vii) A autoridade fiscal apurou que os históricos dos lançamentos contábeis das contas de Carlos incluem referências a viagens, saques em dólares e compras diversas. Nas contas de Tedcon, há registros de pagamentos de DARF, compra de imóvel e honorários advocatícios. Os comprovantes bancários mostram transferências diretas para Carlos, Tedcon e seus sócios, além de terceiros como Janaína Manfredini e Evandro Adriani Manfredini, sem relação com a fiscalizada. Assim, **a fiscalizada pagava despesas e aquisições de seus sócios, tanto pessoas físicas quanto jurídicas.**

Nos históricos dos lançamentos contábeis das contas de Carlos são encontradas referências a “*viagem Egito*”, “*Saque 5 mil dólares para Carlos*”, “*compra de 1.600 dólares*”, “*Pagamento Planta Rica*”, “*compra de euros viagem portugal*”, “*saque 10K U\$*”. Nos históricos dos lançamentos contábeis das contas de Tedcon, “*pagamento de DARF*”, “*Compra imóvel Indaial*”, “*laudo tecnico contabil*”, “*honorários advocatícios*”, “*representação comercial*”.

Os **comprovantes bancários** apontam transferências diretas a contas bancárias em nome de Carlos, Tedcon e os sócios desta, Iran e o próprio Carlos. Outros **comprovantes apontam terceiros como reais beneficiários:** Janaína Manfredini (esposa de Iran), Evandro Adriani Manfredini (irmão de Iran), diversas pessoas físicas, escritórios de advocacia, corretoras de câmbio, prestadores de serviços, nenhum deles relacionados com a fiscalizada. Ou seja, **além de entregar valores diretamente em suas contas bancárias, a fiscalizada ainda pagava despesas e aquisições de seus sócios pessoas física e jurídica e ainda dos sócios desta pessoa jurídica.**

viii) A autoridade fiscal aponta que Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda. não possui operações comerciais, bens ou caixa significativo, e seu único resultado provém da equivalência patrimonial da Eleva. **As transferências recebidas da Eleva eram registradas**

diretamente nas contas bancárias de Carlos, Iran e terceiros, e as despesas de Tedcon eram pagas pela Eleva. Os vultosos valores no ativo da Tedcon referem-se a adiantamentos sem data de vencimento definida, enquanto os valores no passivo compreendem recursos recebidos da Eleva. Assenta que Tedcon servia apenas como veículo de passagem dos recursos financeiros da Eleva, disponibilizados a Carlos e Iran ou a terceiros sob sua ordem.

Quanto à Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda., em análise dos balanços patrimoniais, demonstrações de resultado e notas explicativas (fls. 337/365), percebe-se que **não tem qualquer operação comercial, não possui bens, com caixa e equivalentes de irrigários R\$ 337,84.**

Desde que passou a integrar o quadro societário de Eleva, seu único resultado é proveniente da **equivalência patrimonial** da investida.

Como se depreende do razão da conta contábil 3460 *Eleva Química Ltda.* (fls. 389/401), em que Tedcon registrou as transferências recebidas da investida/fiscalizada sem passar pelo resultado, além da **transferência direta de valores para suas contas bancárias ou indireta para as contas de Carlos, Iran e terceiros, suas despesas rotineiras como serviços contábeis e advocatícios, pagamento de tributos, alvarás, taxas, multas e consultoria eram pagas por Eleva e descritas como “rcbto mútuo Eleva Química Ltda” em 2019 e “rcbto adto Eleva Química Ltda” em 2020 e 2021.**

Os vultosos **valores encontrados no Ativo de Tedcon são “saldos mantidos junto aos sócios referem-se a adiantamentos que não possuem data de vencimento definidas” no montante de R\$ 41,6 milhões, créditos contra seus sócios 2340 Carlos Alberto Millnitz e 2310 Iran Andrei Manfredini e contra 1885 I.C. Holdings Ltda.** (Razão fls. 366/388), outra empresa pertencente a ambos (fl. 402/406), envolvida naquela **“aquisição de imóvel em nome de outra empresa dos sócios”.** No **Passivo**, os **“valores acima compreendem valores recebidos da investida Eleva Química Ltda. Tais valores não tem data definida para serem devolvidos” no montante de R\$ 43,9 milhões.**

Estes fatos permitem concluir que **Tedcon servia apenas de veículo de passagem dos recursos financeiros provenientes da fiscalizada Eleva, que foram total e imediatamente disponibilizados a Carlos e Iran ou entregues a terceiros sob sua ordem.**

ix) Por fim, a autoridade fiscal aduz que as transferências de valores foram feitas por mera liberalidade, sem contrapartida dos beneficiários em proveito da fiscalizada, o que caracteriza pagamentos sem causa. A causa deve ser analisada da perspectiva da entidade para assegurar sua autonomia patrimonial. A ausência de informações sobre essas operações evidencia pagamentos sem causa, que não são proibidos, mas exigem a retenção de tributos pela fonte pagadora.

Imputam-se as transferências de valores como **pagamentos sem causa pois o foram feitos por mera liberalidade, sem qualquer contrapartida dos reais beneficiários em proveito da fiscalizada**, como seriam por exemplo pagamento por compra de bens, por serviços prestados, de aluguel, para investimentos, para quitação de dívidas, etc.

A causa é objetiva e, por óbvio, deve ser analisada da perspectiva da entidade, a fim de assegurar sua autonomia patrimonial. É o que apresenta relevância jurídica e não deve ser confundida com o motivo, irrelevante, de natureza subjetiva e por

isso ligado à pessoa natural/física, que levou o sócio/administrador a ordenar as transferências bancárias. Um motivo sempre haverá, uma causa justa nem sempre.

Não se está a exigir que a pessoa jurídica efetue pagamentos exclusivamente a despesas necessárias, no conceito do artigo 311 do RIR/2018, *na realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa ou usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Em sua autonomia, pode contratar com quem e pagar o que bem entender, mesmo fora de sua atuação, mas que cumpra seus deveres instrumentais de fidedigna contabilização, retenção e declaração de tributos.* Que tais **operações sejam reais e lastreadas por documentos idôneos**, permitindo identificar o objeto e as partes envolvidas, a fim de que o Fisco em seu mister possa avaliar se o enquadramento tributário foi correto, se as operações estão no campo de incidência de algum tributo, apurar a matéria tributável e corretamente identificar o sujeito passivo.

A ausência destas informações evidencia o pagamento existente porém sem causa. Que também não é proibido, mas que a fonte pagadora efetue a retenção a que obrigada por lei.

43. Como se vê, a recorrente não apresentou comprobatória de que os valores repassados para os sócios e pessoas jurídicas vinculadas referem-se a mútuos.

44. Nos termos do CPC, o documento público em razão da fonte que o produz tem presunção de autenticidade que lhe dá o atributo de fé e confiança *erga omnes*⁵ (art. 405). De forma diversa, o documento particular - contrato de mútuo, por exemplo -, presume-se verdadeiro somente em relação aos signatários (art. 408).

Código de Processo Civil

Art. 405. O **documento público** faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o chefe de secretaria, o tabelião ou o servidor declarar que ocorreram em sua presença.

[...]

Art. 408. As declarações constantes do **documento particular** escrito e assinado ou somente assinado **presumem-se verdadeiras em relação ao signatário**.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, **incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade**.

45. Tem-se ainda que o documento com firma reconhecida pelo tabelião, desde que não haja impugnação, considera-se autêntico (art. 411). É dizer, a fé do documento particular cessa quando sua autenticidade for impugnada e enquanto não se comprova sua veracidade (art. 428).

Código de Processo Civil

Art. 411. Considera-se autêntico o documento quando:

I - o tabelião reconhecer a firma do signatário;

[...]

III - não houver impugnação da parte contra quem foi produzido o documento.

[...]

⁵ NEDER, Marcus Vinícius. Aspectos formais e materiais no direito probatório. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcus Vinícius; SANTI, Eurico Diniz de. (Coords.). A prova no processo tributário. São Paulo: Dialética, 2010, p. 25.

Art. 428. Cessa a fé do documento particular quando:

I - for impugnada sua autenticidade e enquanto não se comprovar sua veracidade;

46. Nessa mesma linha de raciocínio, a reprodução de documento - cópia em pdf., por exemplo - tem aptidão para fazer prova dos fatos ou das coisas representadas, desde que a sua conformidade com o documento original não seja impugnada por aquele contra quem foi produzida (art. 422).

Código de Processo Civil

Art. 422. Qualquer reprodução mecânica, como a fotográfica, a cinematográfica, a fonográfica ou de outra espécie, tem aptidão para fazer prova dos fatos ou das coisas representadas, **se a sua conformidade com o documento original não for impugnada por aquele contra quem foi produzida.**

47. A norma prevista no referido art. 422 está em consonância com o art. 223 do CC, no sentido de que a cópia do documento, conferida por tabelião, tem força probante de declaração de vontade, mas se impugnada sua autenticidade deverá ser exibido o original.

Código Civil

Art. 223. A cópia fotográfica de documento, conferida por tabelião de notas, valerá como prova de declaração da vontade, mas, impugnada sua autenticidade, **deverá ser exibido o original.**

48. Em resumo, o documento particular - contrato de mútuo - presume-se verdadeiro somente em relação aos signatários; sua fé cessa quando sua autenticidade é impugnada e enquanto não comprovada sua veracidade. A cópia de documento conferida por tabelião tem força probante de declaração de vontade, mas se impugnada sua autenticidade deverá ser exibido o original.

49. Em razão da facilidade de elaboração do contrato de mútuo, em alguns casos configura-se uma prova simulada pelas partes com vistas a justificar um mútuo que na realidade não ocorreu.

50. Na simulação, as partes ocultam fatos, escondendo-os ou alterando-os parcialmente. Trata-se de artifício destinado a apresentar o irreal como verdadeiro, com o objetivo de encobrir a ocorrência do fato gerador de determinado tributo.

51. Ciente dessa possibilidade, a jurisprudência do CARF firmou entendimento de que não basta apresentar contrato de mútuo para comprovar a operação. É necessária a prova conjunta: o contrato e a demonstração do fluxo financeiro, ou seja, comprovar i) a entrega do numerário pelo mutuante e ii) o pagamento ou quitação do respectivo valor pelo mutuário. Veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA E PESSOA FÍSICA. EMPRÉSTIMOS DE MÚTUO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO HÁBIL. RENDIMENTOS RECEBIDOS SOB A ROUPAGEM DE MÚTUO.

Os **contratos de mútuo** em dinheiro devem ser comprovados, portanto, a partir de documentos que demonstrem as relações (i) de entrega do dinheiro por parte do mutuante e (ii) de **pagamento ou quitação do respectivo valor por parte do mutuário**, quer dizer, **a partir da demonstração do fluxo financeiro de entrada - do numerário - e de saída, que, a rigor, corresponde ao que a jurisprudência tem denominado de “fluxo**

financeiro da moeda” ou, simplesmente, “fluxo de numerário”. (Acórdão Carf 2201-009.227, de 08/09/2021, Relator Sávio Salomão de Almeida Nóbrega)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

CONTRATO DE MÚTUO. EMPRÉSTIMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O pagamento pela pessoa jurídica, a qual o contribuinte figura como **sócio**, de despesas pessoais, assim como, a aquisição de bens destinados ao patrimônio particular do sócio e declarados como **empréstimos**, somente podem ser considerados dessa natureza, quando comprovado, de forma inequívoca mediante apresentação do **instrumento do mútuo, devidamente registrado em Cartório**, além de outros meios hábeis e idôneos admitidos no Direito que demonstrem a **efetiva transferência dos recursos apontados pela fiscalização, coincidentes em datas e valores, tanto da operação de concessão como do recebimento do empréstimo alegado pelo interessado**. (Acórdão Carf 2202-005.918, de 15/01/2020, Relator Mário Hermes Soares Campos)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2003

CONTRATO DE MÚTUO. COMPROVAÇÃO DO FLUXO DE NUMERÁRIO.

É requisito de existência do contrato de mútuo, além da **comprovação documental, o fluxo financeiro da moeda, comprovado pela efetiva transferência e devolução dos valores envolvidos**. (Acórdão Carf 2201-005.083, de 10/04/2019, Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. CONTRATOS DE MÚTUO. FORMALIDADES CONTRATUAIS. REGISTRO DO CONTRATO.

As operações de mútuo, para serem opostas ao Fisco, requerem o **registro do instrumento de manifestação de vontades**. Operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas. A ausência de cláusula de **devolução do valor mutuado e a falta de comprovação do pagamento do empréstimo** descaracterizam a operação de mútuo. (Acórdão Carf 2301-006.006, de 11/04/2019, Relator João Maurício Vital.)

52. Nos termos do art. 373 do CPC, o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Em regra, cabe a quem pleiteia provar os fatos alegados, assegurando-se à outra parte a possibilidade de infirmar tal pretensão com elementos probatórios.

53. No caso em análise, a situação revela-se ainda mais grave, pois não há contrato nem qualquer documento que permita concluir, com segurança, que se trata de operação de mútuo. A ausência desses elementos impede a caracterização da operação alegada e reforça a insuficiência das provas e alegações apresentadas.

54. A alegação de que divergências societárias entre os sócios impediram a elaboração do contrato não se sustenta. A autoridade fiscal registrou que “*a Eleva é administrada isoladamente por Carlos, que poderia ao menos ter firmado contrato pela fiscalizada (mutuante) consigo mesmo (mutuário) quanto ao alegado mútuo. Se houve desavença societária, foi na sócia da fiscalizada, a Tedcon, e ocorrida bem depois das transferências bancárias feitas em 2019*”. Cita ainda:

Verificando-se os comprovantes entregues, notam-se transferências bancárias no ano 2019 contabilizadas por Eleva como crédito contra Tedcon, mas de fato feitas diretamente a seus sócios Carlos (a exemplo em 27/06/2019 de R\$ 420 mil, fls. 423) e Iran (a exemplo em 24/06/2019 de R\$ 1 milhão, fls. 422). O desentendimento societário ocorrido em 2021 teria impedido a confecção dos contratos em 2019 mas não o recebimento contínuo dos recursos oriundos de Eleva naquele ano?

55. Note-se que Iran Andrei Manfredini ingressou na Tedcon em 05/2019, período em que Carlos detinha 75% do capital e Iran 25%, ambos administravam a sociedade em conjunto. Essa situação perdurou até 02/2021, quando Iran deixou a administração e a sociedade. Em junho/2021, decisão judicial reintegrou Iran, mas outra decisão em julho/2021 afastou-o novamente. Em outubro/2021, Iran exerceu o direito de retirada e notificou Carlos sobre sua saída. Esses fatos demonstram que, ao menos em 2019 e 2020, não existiam divergências societárias capazes de justificar a ausência de contrato. Durante parte desse período, era plausível elaborar um contrato de mútuo, principalmente ao se levar em conta que Carlos participava da administração da Eleva, de forma isolada, e da Tedcon, em conjunto com Iran. Entretanto, não se elaborou nenhum contrato de mútuo.

56. Ademais, divergências societárias não são oponíveis ao Fisco e não configuram elementos suficientes para deixar de cumprir a legislação tributária. Os registros contábeis, acompanhados da documentação comprobatória, devem permanecer alheios a qualquer controvérsia entre os sócios.

57. Quanto à alegação de que é válido o contrato de mútuo verbal, para aceitar sua validade, é imprescindível a apresentação de provas robustas. Tais provas podem incluir o recolhimento de IOF, a contabilização que demonstre de forma incontestável o fluxo financeiro referente ao mútuo, atas de reunião e outros documentos que comprovem de maneira inequívoca a existência do contrato de mútuo. No caso dos autos, o contribuinte não se desincumbiu desse ônus probatório.

58. A recorrente notícia que “*Há ainda diversos acórdãos deste E. CARF que, apesar de tratarem da incidência de IOF nos contratos de mútuo, corroboram o entendimento de que os mútuos pactuados verbalmente entre pessoas ligadas têm o mesmo efeito de um contrato escrito*”, nesse sentido cita o acórdão 3003-002.224, publicado em 03/02/2023, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS (IOF)
Ano-calendário: 2008
IOF.
MUTUO.
OPERAÇÃO DE CONTA CORRENTE.
GESTÃO DE CAIXA ÚNICO.
DISPONIBILIZAÇÃO E/OU TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS.

INCIDÊNCIA.

A disponibilização e/ ou a transferência de recursos financeiros a outras pessoas jurídicas (coligadas), ainda que realizadas sem contratos escritos, mediante a escrituração contábil dos valores cedidos e/ ou transferidos, com a apuração periódica de saldos devedores, constitui operação de mútuo sujeita à incidência do IOF.

59. À primeira vista a ementa corrobora o posicionamento da recorrente, mas na verdade é o contrário, confirma o posicionamento esposado neste voto. Vejamos trecho do voto:

MÉRITO

No mérito o impugnante alega a validade dos contratos de mútuo e que a contabilidade que possui faz prova a favor das suas alegações.

Estando identificado que a fiscalização reconheceu a existência dos contratos com a SAGARANA, e que o impugnante reconheceu a legitimidade do lançamento em relação aos valores mantidos em conta contábil de ativo com a MARÍTIMA, o cerne do processo reside na confirmação da natureza dos contratos de mútuo com a SAGARANA, se na modalidade conta corrente, como afirma a autoridade fiscal, ou na modalidade de valor principal definido, como sustenta o impugnante, sendo certo que tal avaliação deve ser realizada à luz dos registros contábeis do fiscalizado, tal como o próprio impugnante defende.

O auditor fiscal demonstrou a base de cálculo do IOF em planilhas denominadas "DEMONSTRATIVO [...]", e "DEMONSTRATIVO [...]. 12. Estas bases de cálculo autuadas foram alimentadas pelos dados contábeis extraídos dos livros razão de fls. 554/2.304, tendo a fiscalização cuidadosamente reunido as informações contábeis da movimentação ocorrida ao longo do ano de 2008 nas contas contábeis de ativo (Realizável a Longo Prazo) nºs 1.2.1.2.01.006 (SAGARANA), às fls. 13/18, e 1.2.1.2.01.001 (MARÍTIMA), às fls. 19/24.

Através destes demonstrativos fica claro que a conta contábil que registra os valores colocados à disposição da SAGARANA não receberam apenas os valores constantes dos dois contratos de mútuo em discussão, mas também foram debitadas (receberam adicional/acríscimo) em mais R\$ 572.485,91, através de diversos valores em diversas datas ao longo de 2008, como a seguir exposto em Reais (R\$):

- (+) saldo da conta contábil com a SAGARANA em 01/01/2008 630.777,62
- (+) valor debitado referente ao contrato de mútuo em 28/02/2008 2.000.000,00
- (+) valor debitado referente ao contrato de mútuo em 29/02/2008 1.061.751,29
- (+) diversos valores debitados ao longo de 2008 sem contrato de mútuo 572.485,91
- (=) saldo da conta em 31/12/2008 4.265.014,82

Desta forma, a alegação do impugnante de que a operação de crédito mantida com a SAGARANA foi realizada na modalidade de valor definido não guarda verossimilhança com a sua própria contabilidade, uma vez que o auhtuante demonstrou que o fiscalizado colocou à disposição da SAGARANA diversos créditos que não faziam parte dos contratos de mútuo celebrados. Frise-se que o impugnante neste tema ficou apenas no campo das alegações, não tendo juntado aos autos nenhuma comprovação da natureza dos valores debitados em 2008(R\$ 572.485,91) para os quais não havia contrato formal de mútuo celebrado, bem como também não apresentou qualquer cálculo do IOF que julga ser o correto.

Em função do exposto, não merece reparo o cálculo do IOF devido feito pela fiscalização, nos termos da alínea c, do inciso I, do art. 2º, combinado com o inciso III, do parágrafo 3º, do art. 3º, com a alínea a, do inciso I, do art. 7º, e dos parágrafos 15 e 16 do art. 7º, todos do Decreto nº 6.306/2007.

60. Como se vê, na verdade, o acórdão citado pelo contribuinte alinha-se ao

entendimento defendido neste voto e contraria sua tese. O julgado não reconheceu a validade do contrato verbal como regra geral. A aceitação ocorreu de forma excepcional porque havia contrato escrito anterior e a contabilidade apresentou registros detalhados que demonstraram, de forma inequívoca, tratar-se de mútuo. Essa circunstância reforça que a formalização por escrito é requisito essencial para caracterizar a operação. Além disso, evidencia que os lançamentos contábeis devem ser completos e precisos, pois constituem elemento indispensável para comprovar a natureza jurídica das transações. Sem documentação formal e contabilidade consistente, não se admite a alegação de mútuo.

61. Conforme mencionado anteriormente, se o Estado tem o dever de dar transparência à sua atividade financeira, tanto na legislação que institui tributos, como na elaboração do orçamento e no controle de sua execução, a pessoa jurídica também deve agir com transparência para eliminar a opacidade de segredos e condutas abusivas no relacionamento com o Estado.

62. Ademais, é necessário observar que a escrituração regular faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis de acordo com sua natureza ou preceito legal, conforme dispõe o §1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Veja-se:

Art 9º - [...]

§ 1º - A **escrituração** mantida com observância das disposições legais faz **prova** a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por **documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.** (Grifo nosso)

63. No caso, o contribuinte não apresenta nenhum documento para comprovar que o valor de mais de R\$62 milhões se refere a contrato de mútuo. Vejamos algumas das justificativas apresentadas para os pagamentos efetuados:

Eleva Química Ltda., vem, em virtude da intimação recebida, apresentar e esclarecer os itens solicitados:

1. Entregue via e-CAC os comprovantes das transferências bancárias solicitados:

- 18/04/2019 – R\$ 5.000,00: transferência bancária efetuada para Nilva Schmitz Marchi, por solicitação do sócio Carlos Alberto Millnitz;
- 18/04/2019 – R\$ 5.000,00: transferência bancária efetuada para Nilva Schmitz Marchi, por solicitação da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda, comprovante no valor de R\$ 25.000,00;
- 08/05/2019 – R\$ 90.000,00: transferência bancária efetuada para sócio da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda, Iran Andrei Manfredini;
- 14/05/2019 – R\$ 80.000,00: transferência bancária efetuada para Orlando Montibeler, por solicitação da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda;

- 14/05/2019 – R\$ 20.000,00: transferência bancária efetuada para Carmen Maria Morro, por solicitação da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda, comprovante no valor de R\$ 100.000,00;
- 15/05/2019 – R\$ 10.000,00: transferência bancária efetuada para Rodrigo Top Zio Oliveira, por solicitação da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda;
- 15/05/2019 – R\$ 20.000,00: transferência bancária efetuada para sócio da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda, Iran Andrei Manfredini;
- 16/05/2019 – R\$ 40.000,00: transferência bancária efetuada para Pretto Advogados, por solicitação da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda;
- 21/05/2019 – R\$ 25.000,00: transferência bancária efetuada para Giovanni Winkeler Junior, por solicitação da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda;
- 23/05/2019 – R\$ 25.000,00: transferência bancária efetuada para sócio da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda, Iran Andrei Manfredini;
- 07/06/2019 – R\$ 10.000,00: transferência bancária efetuada para Rodrigo Top Zio Oliveira, por solicitação da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda;
- 07/06/2019 – R\$ 37.500,00: transferência bancária efetuada para sócio da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda, Iran Andrei Manfredini;
- 07/06/2019 – R\$ 10.000,00: transferência bancária efetuada para Rodrigo Top Zio Oliveira, por solicitação da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda;
- 12/06/2019 – R\$ 30.000,00: transferência bancária efetuada para Janaina Manfredini, esposa do sócio da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda, Iran Andrei Manfredini;
- 13/06/2019 – R\$ 20.000,00: transferência bancária efetuada para Janaina Manfredini, esposa do sócio da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda, Iran Andrei Manfredini;
- 14/06/2019 – R\$ 11.200,00: transferência bancária efetuada para Denie Tabaldi Zimmermann, por solicitação da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda;
- 21/06/2019 – R\$ 10.000,00: transferência bancária efetuada para Miguel Fernando de Faria, por solicitação da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda;
- [...]
- 2 – Entregue via e-CAC os comprovantes das transferências bancárias solicitados. As transferências foram requisitadas pelos sócios e os recursos ora lhes foram entregues diretamente, ora a terceiros por conta e ordem dos próprios sócios:
- 12/02/2020 – R\$ 20.000.000,00: transferência bancária efetuada para conta da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda;

• 14/02/2020 – R\$ 15.478,83: transferência bancária efetuada para empresa AVS Cambio, referente pagamento efetuado por solicitação do sócio Carlos Alberto Millnitz;

[...]

26/03/2020 – R\$ 333.333,33: transferência bancária efetuada para conta da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda, recurso utilizado no pagamento de aquisição de imóvel em nome de outra empresa dos sócios;

• 20/04/2020 – R\$ 333.333,33: transferência bancária efetuada para conta da empresa Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda, recurso utilizado no pagamento de aquisição de imóvel em nome de outra empresa dos sócios;

• 30/04/2020 – R\$ 30.000,00: transferência bancária efetuada para Paulo Roberto de Borba por solicitação do sócio Carlos Alberto Millnitz;

• 30/04/2020 – R\$ 25.000,00: transferência bancária efetuada para Eduardo Silveira por solicitação do sócio Carlos Alberto Millnitz;

• 30/04/2020 – R\$ 25.000,00: transferência bancária efetuada para Claudio Zimmermann por solicitação do sócio Carlos Alberto Millnitz;

• 30/04/2020 – R\$ 20.000,00: transferência bancária efetuada para Claudio Zimmermann por solicitação do sócio Carlos Alberto Millnitz;

64. As transferências ocorreram por solicitação dos sócios, e os recursos foram entregues diretamente a eles ou a terceiros por conta e ordem dos próprios sócios. Pelas explicações apresentadas, não é possível determinar se os pagamentos correspondem à remuneração dos sócios, a valores destinados a terceiros vinculados ou não à empresa, nem a motivação dessas operações.

65. No caso, a Holding Tedcon recebeu recursos da Eleva e os movimentou conforme a vontade dos sócios. Os sócios têm liberdade para definir a utilização dos recursos, mas devem responder quando agirem em desacordo com a lei. Nesse contexto, o que se verifica, de acordo com os pagamentos efetuados e os registros contábeis, é que a Tedcon atua como *longa manus* da Eleva. O problema, todavia, no caso da infração destes autos, reside na ausência de provas que justifiquem os pagamentos efetuados.

66. Acrescento que a declaração de dívidas e ônus reais apresentada pelos sócios não constitui prova idônea para demonstrar a existência do mútuo. Esse documento apenas indica obrigações pessoais dos declarantes, sem estabelecer vínculo direto com a operação questionada. Para caracterizar o mútuo, seria necessária a apresentação de instrumentos contratuais ou registros contábeis que comprovassem a efetiva transferência de recursos e as condições pactuadas, o que não ocorreu nos autos.”

67. Em relação aos e-mails e demais documentos apresentados por Iran, a tentativa de formalizar os contratos de mútuo não se mostra suficiente para comprovar a existência de tais contratos. Conforme mencionado anteriormente, contratos de mútuo são documentos que podem ser facilmente elaborados após os fatos, com o intuito de construir provas a serem apresentadas ao Fisco. Esses documentos não possuem força probante para demonstrar que as operações se tratam de mútuo, especialmente quando a empresa atravessava um período de reorganização societária devido a divergências entre os sócios. Esses valores podem se referir a mútuo, à venda

de uma parte da sociedade ou até mesmo a outra matéria inimaginável. Daí a necessidade de a contabilidade estar amparada em documentação hábil e idônea. Esse é o cerne da infração: incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte em decorrência de pagamentos ou recursos entregues a terceiros, sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, cuja causa não restar comprovada.

68. Quanto aos R\$7,7 milhões, consta do Livro Razão na conta 2290 - *Tedcon do Brasil Representações Comerciais Ltda.*, no dia 06/01/2020, o seguinte histórico: “*Valor Referente rcbto devolução adto Tedcon*”.

69. A Recorrente sustenta que os R\$ 7,7 milhões correspondem à devolução de empréstimo e quitam parte dos mútuos. Contudo se não há provas do mútuo, não há como vincular tal depósito ao alegado empréstimo somente com base em alegações. Como dito, a escrituração contábil deve refletir os fatos com documentação hábil e idônea, capaz de demonstrar a natureza da operação, o que a recorrente não logrou em fazer.

70. No mesmo sentido a decisão recorrida:

Ora, no que se refere à suposta devolução de R\$ 7,7 milhões que teria sido realizada pela Tedcon, não se discute que tenha ocorrido esta transferência desta empresa para o contribuinte, mas trata-se de um valor isolado, pinçado, cujo registro contábil trata de uma devolução de valor “adiantado” efetuada em um dia único, sem qualquer detalhamento, pelo contribuinte, do que se refere o valor, se a juros do empréstimo, pagos de forma acumulada, se a amortização de empréstimo, em relação ao qual não há qualquer demonstração de vínculo com os valores anteriormente transferidos pelo contribuinte, e que, portanto, não serve como prova de que houve pagamento do alegado empréstimo por parte da Tecon. Tal questão já fora observada pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (em sua fl. 3), em que pese os impugnantes alegarem que ele não tecera qualquer comentário e que teria ignorado tal prova.

71. Acrescento como razões de decidir, trecho da decisão recorrida a seguir reproduzido:

Acontece que o contribuinte carreou como prova das existências dos mútuos, além dos registros nas DIRPFs, tão somente os comprovantes de transferências bancárias. Estes servem para comprovar a entrega de valores, não sendo possível extrair daí, por si só, que são decorrentes de mútuos, já que poderiam representar diversas outras operações ou liberalidades do contribuinte, tais como: compra e venda, alienação de bens, doações, distribuição de lucros etc.

47. O fato de estas transferências estarem escrituradas em contas de mútuo (ao menos no início, pois depois passam para contas de adiantamentos) não se presta para concluir que se tratam, tão somente por esta razão, de operações de mútuo, pois, os registros contábeis podem ser facilmente manipulados, necessitando para a verificação de sua validade, que sejam apresentados documentos e/ou outras operações decorrentes em que se lastrearam. Diferentemente do que entende os impugnantes, a contabilidade serve como prova a favor do contribuinte quando acompanhada da documentação em que se lastreou.

[...]

48. Além disso, o simples fato de os supostos mutuários terem registrado em suas DIRPFs as obrigações decorrentes dos supostos mútuos (Ficha Dívidas e Ônus Reais) não assegura a existência destes e de que estes serão pagos, tratando-se de mera compatibilização realizada pelos sócios para justificar o recebimento de recursos volumosos em seu patrimônio, sem a necessária tributação dos mesmos. As remessas mascaradas de empréstimos têm exatamente o objetivo de aparecerem na declaração das pessoas ligadas como rendimentos não tributáveis.

49. Em realidade, o que pretendem os impugnantes, por intermédio dos argumentos trazidos, é escapar a qualquer tipo de comprovação dos mútuos, seja pondo a culpa em supostos conflitos societários que teriam inviabilizado a formalização dos mesmos, o que, como se verá não tem fundamento algum, seja alegando que os mútuos eram gratuitos e sem prazo fixado, de forma a tentar forçar o reconhecimento do mútuo tão somente com base na existência das transferências bancárias, em sua escrituração e na declaração por parte dos beneficiários, o que, como visto, não é suficiente.

72. O reconhecimento do mútuo exige contexto fático que demonstre sua veracidade, como identidade de valores, prazos definidos, lançamentos contábeis e instrumentos contratuais, ainda que privados. Esses elementos constituem prova razoável da ocorrência do mútuo. No caso concreto, a Recorrente não apresentou documentação capaz de comprovar a vinculação dos valores à quitação dos empréstimos, nem outros elementos que confirmem a operação.

73. A ausência de provas, as quais não foram apresentadas durante a fiscalização, em primeira instância e em recurso voluntário, justifica a aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, que prevê a incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte sobre pagamentos sem causa comprovada. Nesse mesmo sentido já se manifestou este Carf:

PAGAMENTO SEM CAUSA COMPROVADA QUITAÇÃO DE ALEGADO MÚTUO DE SÓCIO NÃO COMPROVADO. IRRF DEVIDO.

Havendo contexto fático do qual é possível depreender a veracidade do mútuo, tais como identidade de valores, prazos, lançamentos contábeis e instrumentos contratuais, ainda que privados, há prova razoável da ocorrência do mútuo. Não havendo tais elementos a suportar o pagamento é possível a solicitação de provas adicionais que, se não forem apresentadas, justifica a incidência do imposto de renda exclusivo na fonte por pagamento sem causa. (Acórdão Carf 1201-00.137, de 29/07/2009)

74. Ante o exposto, não há falar-se em erro na identificação do sujeito passivo, tampouco em ausência de motivação, conforme alegado em preliminar. A autoridade fiscal identificou corretamente o sujeito passivo e motivou corretamente a autuação. Em razão de os recorrentes não apresentarem provas para afastar a acusação fiscal, nego provimento aos recursos voluntários e mantenho a infração referente a pagamento sem causa.

Responsabilidade solidária

75. Acerca da responsabilidade solidária, o responsável solidário Carlos Alberto Millnitz afirma que não infringiu qualquer lei nem obteve benefício, pois todas as operações de mútuo

foram reais e registradas na contabilidade da ELEVA e em suas declarações. Questiona qual seria seu interesse em emprestar elevadas quantias a sócio com quem mantém desavenças e processos judiciais e qual ganho teria com supostos pagamentos sem causa. Sustenta que não há respostas para esses pontos e que sua inclusão como responsável solidário ocorreu apenas por ser administrador da ELEVA.

76. O responsável solidário Iran Andrei Manfredini afirma que as transferências ocorreram para a empresa TEDCON, não para ele, razão pela qual eventual responsabilidade deveria recair sobre essa empresa. Declara que não teve ingerência sobre os atos da administração da ELEVA nem recebeu diretamente os recursos, pois estava excluído das decisões por impasse societário. Informa que notificou a administração para providenciar a assinatura dos contratos de mútuo e sustenta que não há provas de interesse comum ou participação em ato ilícito. Defende que sua inclusão como responsável solidário ocorreu apenas por ser apontado como recebedor indireto, sem demonstração de vínculo com a infração.

77. A autoridade fiscal atribuiu responsabilidade solidária a Carlos Alberto Millnitz por agir com excesso de poderes e infração à lei, com fundamento no art. 135, III, do CTN, e a Iran Andrei Manfredini sob a alegação de interesse comum na situação que constituiu o fato gerador, com base no art. 124, I, do CTN.

78. A seguir as justificativas narradas no Termo de Verificação Fiscal:

Como visto, houve nítida confusão patrimonial entre a fiscalizada Eleva, seu sócio-administrador pessoa física, sua sócia majoritária pessoa jurídica Tedcon e as pessoas físicas sócias desta, na medida em que (1) suas despesas particulares eram pagas com recursos da sociedade, ou seja, houve cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador; e (2) valores substanciais foram retirados da sociedade pelos seus integrantes sem qualquer contrapartida destes em benefício daquela, é dizer, houve transferência de ativos sem efetivas contraprestações.

E o mesmo se pode afirmar quanto à diligenciada Tedcon e seus próprios sócios. Em verdade, a existência de Tedcon servia apenas como instrumento aos interesses individuais de seus sócios, um veículo para receberem os recursos extraídos de Eleva, eis que nenhuma operação apresentou desde 2019 além da passagem do dinheiro.

O artigo 135, III, do CTN estipula que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

Carlos era administrador isolado da fiscalizada Eleva e, no seu afazer, cometeu infração à lei (ato ilícito por abuso do direito de personalidade jurídica), pois mentor e ordenador dos atos praticados, a quitação de obrigações de terceiros estranhos à pessoa jurídica administrada. E mais, agiu em excesso de poderes ao extraír valores da pessoa jurídica administrada sem que ela obtivesse qualquer benefício.

[...]

Por conseguinte, com base no artigo 135, III, do CTN, imputa-se a Carlos Alberto Millnitz a responsabilidade pelos créditos tributários constituídos referentes a todas as transferências de valores feitas por Eleva.

O artigo 124, I, do CTN estabelece como solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

[...]

Uma vez que Tedcon era mero veículo de passagem dos recursos extraídos de Eleva, sua personalidade jurídica de existência apenas formal não pode ser oposta à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias. Os reais titulares dos valores contabilizados por Eleva contra Tedcon eram Carlos e Iran, inequivocamente os beneficiários das transferências diretas em suas contas bancárias, das indiretas, após transitarem pelas contas de Tedcon, e dos pagamentos de suas despesas pessoais.

As transferências de valores reputadas como pagamentos sem causa originaram o crédito tributário aqui lançado contra o responsável pela retenção, a fiscalizada Eleva. Tal crédito tributário é de imposto de renda, cujo contribuinte é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, com relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador, conforme artigos 45 e 121, I, do CTN. Carlos e Iran são os contribuintes de fato do imposto de renda lançado.

A atribuição da responsabilidade de retenção e recolhimento à fonte pagadora não os exclui da relação obrigacional, do vínculo tributário e da sujeição passiva.

Dessarte, afasta-se a instrumental existência de Tedcon e imputa-se a Carlos Alberto Millnitz e a Iran Andrei Manfredini a responsabilidade pelos créditos tributários constituídos referentes às transferências feitas em nome de Tedcon, com base nos artigos 123 e 124, I, do CTN, na proporção dos respectivos recebimentos, quando informados pela fiscalizada na resposta à 2^a intimação ou identificados nos comprovantes bancários, ou, nos demais casos, na proporção de suas participações no capital de Tedcon.

79. Com razão a autoridade fiscal ao afirmar que a atribuição da responsabilidade de retenção e recolhimento à fonte pagadora não os exclui da relação obrigacional, do vínculo tributário e da sujeição passiva. Caso incorra nas hipóteses de responsabilidade previstas no CTN, é devida a responsabilidade solidária.

80. Pois bem. Acerca da responsabilidade tributária, o art. 135 do CTN estabelece que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, os sócios, no caso de liquidação de pessoas (inciso I c/c inciso VII do art. 134), bem como os dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

81. A jurisprudência do STJ acrescentou ainda outra hipótese de responsabilização solidária, a dissolução irregular de sociedade, conforme dispõe a Súmula STJ 435: “*presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente*”. Tal hipótese é um desdobramento de infração à lei.

82. Embora o CTN estabeleça que a responsabilidade prevista no art. 135, III seja de

caráter pessoal – entenda-se, exclusiva do sócio-gerente – o que desperta controvérsia, entendemos tratar-se de responsabilidade solidária⁶, pois se o art. 128 do CTN exige lei expressa para atribuir responsabilidade a terceiro, de igual modo a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve estar prevista em lei. Outro ponto a reforçar esse posicionamento é a própria súmula 430⁷ do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal. Por fim, a Súmula Carf nº 130, no sentido de que “A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária”.

83. A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária, ou seja, exige-se um ilícito qualificado pelo art. 135, III, do CTN.

84. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

85. Nesse sentido já se manifestou o STF:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

[...]

A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência no sentido de que **apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado**, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito – má gestão ou representação **por prática de atos** com excesso de poder ou **infração à lei, contrato social ou estatutos** – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Trecho do voto do RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe- 09-02-2011, p. 431, 432)

86. Na mesma linha o STJ:

⁶ MACHADO, Hugo de Brito Machado. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 189. TORRES, Heleno Taveira. Responsabilidade de terceiros e desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 16, 2012. p. 125,127. ROCHA, Alessandro Martins dos Santos. Responsabilidade tributária de administradores com base no artigo 135, inciso III, do código tributário nacional. Revista da Receita Federal - Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, 01, n. 02, jan./Jul 2015. 168-189. No mesmo sentido o Ac. CARF 9101-002.954, de 03 de julho de 2017. FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Responsabilidade tributária, solidariedade e interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação. In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedina, 2020. p. 226.

⁷ Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

[...] 4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando **exercerem gerência** da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes. (REsp 640.155/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/04/2007, DJ 24/05/2007, p. 311) (Grifo nosso)

[...] O quotista, sem **função de gerência** não responde por dívida contraída pela sociedade de responsabilidade limitada. Seus bens não podem ser penhorados em processo de execução fiscal movida contra a pessoa jurídica (CTN, ART. 134 - DEC. 3.708/19, ART. 2.). (REsp 27.234/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/1993, DJ 21/02/1994, p. 2126) (Grifo nosso)

[...] A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha **administrado a sociedade** por quotas de responsabilidade limitada, no caso, os sócios gerentes, não se expandindo aos meros quotistas. Não sendo o tema objeto de recurso pela decisão atacada, ausente, pois, o prequestionamento, que é pressuposto específico de admissibilidade do recurso especial. Recurso especial improvido. (REsp 330.232/MG, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2003, DJ 30/06/2003, p. 178).

[...]

O decreto condenatório proferido nos autos está fundado na certeza de que o agravante, **apesar de não constar como sócio-gestor no contrato constitutivo da sociedade empresária, era administrador, de fato, da empresa, responsável pelas decisões gerenciais e pela condução das atividades negociais desenvolvidas.** A contribuição verificada para a prática do delito fiscal autoriza, sim, a imputação da responsabilidade criminal, conforme previsão expressa no art. 11 da Lei n. 8.137/1990. (AgRg no Agravo em REsp 527.398/SC, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 03/04/2018, DJe 13/04/2018). (Grifo nosso)

87. Em resumo, a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN é solidária, decorre de um ilícito qualificado e sua imputação exige os seguintes requisitos de forma cumulativa: i) identificação do responsável com poder de gestão que praticou o ilícito qualificado; ii) descrição da conduta praticada de forma a demonstrar o ilícito qualificado praticado pelo responsável; iii) conexão de causalidade entre a conduta praticada pelo responsável e o resultado prejudicial ao Fisco; iv) documentação comprobatória dos atos praticados.

88. Reitero que a responsabilidade em análise neste tópico (135, III, do CTN), centra-se especificamente na conduta de Carlos enquanto administrador da Eleva.

89. Nesse sentido, observo que nos autos do REsp 1.645.333/SP, de 25/05/2022, julgado sob a sistemática dos recursos especiais representativos de controvérsias (repetitivo), o STJ assentou que na responsabilidade tributária decorrente de dissolução irregular, espécie de infração à lei comercial, cabe ao sócio-gerente o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. Veja-se:

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito consolidou o entendimento no sentido de que "a não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção iuris tantum de dissolução irregular", o que torna possível a "**responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder**" (REsp 852.437/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 03/11/2008). A matéria, inclusive, é objeto do enunciado 435 da Súmula do STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente". (REsp n. 1.645.333/SP,

relatora Ministra Assusete Magalhães, Primeira Seção, julgado em 25/5/2022, DJe de 28/6/2022.)

90. O STJ poderia ter se pronunciado no sentido de que é ônus do sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, fraude ou excesso de poder (o qual pode ser doloso ou culposo) e eliminar a conduta culposa; todavia não o fez, entendeu que deve ser mantida a conduta culposa de infração à lei. Tal fato, demonstra que tanto a conduta dolosa quanto culposa atrai a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN.

91. No caso em análise, Carlos, na qualidade de administrador isolado da Eleva, cometeu infração à lei ao ordenar a quitação de obrigações de terceiros estranhos à pessoa jurídica administrada, sem a devida comprovação da causa e sem demonstrar qualquer benefício à sociedade. Assim, deve ser mantida sua responsabilidade.

Iran

92. Quanto ao art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as “*pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”.

93. No âmbito do STJ⁸, prevalece o posicionamento no sentido de 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*”. Nesse sentido, continua o STJ, “*feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação*⁹”. O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.

94. Nos precedentes em que o STJ permite a responsabilidade solidária com base no art. 124, I, há um ponto fundamental que caminha na linha exposta acima: os atos praticados pelos responsáveis, além de influir na constituição do fato gerador, têm qualificadoras como confusão patrimonial, fraude, conluio, enfim, práticas ilícitas dolosas. Ante o contexto fático-probatório, o STJ tem mantido a responsabilidade solidária desses terceiros com apoio na Súmula nº 7 que veda o reexame de prova em sede de recurso especial.

95. O que atrai essa responsabilidade solidária é a participação do terceiro no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; o interesse econômico nessa hipótese também pode existir, mas não é primordial, o que importa é a conduta do terceiro, tal qual a responsabilidade do art. 135, III, do CTN.

96. A responsabilidade solidária por interesse comum, prevista no art. 124, I, do CTN,

⁸ Entre os paradigmas principais destacam-se: REsp 834.044/RS, DJe: 15 de dezembro de 2008 e REsp 884.845/SC, DJ:18 de fevereiro de 2009. No mesmo sentido: REsp 611.964/SP, DJ: 10 de outubro de 2005; REsp 859.616/RS, DJ: 15 de outubro de 2007; AgInt no REsp 1.558.445/PE, DJe: 03 de maio de 2017; AgInt no AREsp 942.940/RJ, DJe: 12 de setembro de 2017; AgInt no AREsp 1.035.029/SP, DJe: 30 de maio de 2019.

⁹ Esse trecho consta da página 9 do voto do Relator no REsp 884.845/SC.

aplica-se tanto aos sujeitos que figuram no mesmo polo da relação jurídica tributária, quanto aos terceiros que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Entre esses terceiros deve ser responsabilizado aquele que pratica atos mediante fraude, dolo ou simulação, em conjunto ou com consentimento do contribuinte, com o fim de alterar características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Necessário, portanto, a configuração do dolo.

97. Nesse mesmo sentido, também já me posicionei¹⁰:

3.3.2. Interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação

[...] nesta hipótese o interesse comum é qualificado por dolo, fraude ou simulação. E o terceiro não é qualquer pessoa, mas, sim, aquele que pratica atos, mediante fraude, dolo ou simulação em conjunto ou com consentimento do contribuinte, com o fim de alterar características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

No interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação o terceiro, em conjunto ou com consentimento do contribuinte, pratica atos com o objetivo de:

i) modificar características essenciais do fato ocorrido no mundo fenomênico e impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal; muda-se a roupagem do fato no mundo concreto, dá-se aparência diversa para que a subsunção à hipótese legal ocorra de forma mais benéfica ao contribuinte ou talvez nem ocorra. Assim, tem-se na prática um fato gerador diverso, com tributação menos onerosa ou, a depender do arranjo tributário, desonerado.

ii) **impedir o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**; nessa hipótese, o fato ocorrido no mundo concreto guarda harmonia com a hipótese descrita na lei, não há características aparentes, todas são reais, daí o motivo de ocultar o conhecimento por parte do Fisco.

[...]

O que atrai a responsabilidade solidária é a participação do terceiro, ele não apenas sugere ao contribuinte o caminho a ser trilhado para burlar o Fisco, vai além, tem participação influente no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; o interesse econômico nessa hipótese também pode existir, mas não é primordial, privilegia-se a conduta. Nem sempre é uma prova fácil de ser obtida, mas é função do Fisco carreá-la aos autos.

98. Como se vê, diferentemente da responsabilidade do administrador, conforme jurisprudência do STJ, conforme citado acima, na responsabilidade por interesse comum exige-se a comprovação do dolo. Nesse mesmo sentido o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4, de 2018:

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 04, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2018.

[...]

Cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador. Evasão fiscal. Atos que configuram crimes.

26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e

¹⁰ FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Responsabilidade tributária, solidariedade e interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação. In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedina, 2020. p. 232.

DOCUMENTO VALIDADO

consciente de ilícito com esse objetivo¹¹. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1. O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido *latu* da palavra.

26.2. Como exaustivamente visto no presente parecer, o mero interesse econômico não pode ensejar a responsabilização solidária. Do mesmo modo, há que estar presente vínculo não só com o fato, mas também com o contribuinte ou com o responsável por substituição (vide item 15). Mera assessoria ou consultoria técnica, assim, não tem o condão de imputar a responsabilidade solidária, salvo na hipótese de cometimento doloso, comissivo ou omissivo, mas consciente, do ato ilícito.

99. Assim, não é qualquer ilícito que atrai a responsabilidade solidária por interesse comum. É necessário que o ilícito seja qualificado e que o dolo esteja provado como um elemento adicional àquele que ensejou a tributação, tal como ocorre no caso de multa qualificada.

100. No caso em análise, a autoridade fiscal sustenta que a Tedcon atuava apenas como veículo de passagem dos recursos provenientes da Eleva e que os verdadeiros titulares dos valores registrados por Eleva contra Tedcon seriam Carlos e Iran, entre outros. Contudo, não houve qualificação da multa nem a afirmação de que as condutas foram dolosas, tampouco suscitou-se condutas fraudulentas.

101. O julgador administrativo deve respeitar os contornos da acusação fiscal. Não lhe compete inovar na fundamentação ou imputar elementos subjetivos não descritos no lançamento, como dolo, pois isso violaria o princípio da estrita legalidade e comprometeria a segurança jurídica. A atuação do julgador está vinculada aos fatos e fundamentos constantes no auto de infração.

102. Diante disso, afasto a responsabilidade de Carlos e Iran, em razão da não comprovação da existência de dolo, requisito essencial para manter a responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN, conforme exposto acima.

Conclusão

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário do contribuinte; dou provimento parcial aos recursos voluntários dos responsáveis solidários, para afastar a responsabilidade solidária de Carlos Alberto Millnitz e Iran Andrei Manfredini, com base no art. 124, I; mantida a responsabilidade de Carlos Alberto Millnitz, com base no art. 135, III, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

¹¹ Nota de rodapé n. 12 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4, de 2018: “A situação aqui é distinta da responsabilidade tributária a que se refere o art. 135 do CTN, cuja configuração do ato ilícito pode se dar tanto por condutas dolosas como culposas, conforme consta do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº55/2009: “A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa).”

