



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.720602/2020-53
ACÓRDÃO	1101-002.175 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ME PROMOTORA DE VENDAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

LANÇAMENTO FISCAL. PROVAS. NULIDADE.

Não constatada qualquer ilegalidade na obtenção das provas que lastrearam a imputação fiscal, não há mácula que possa justificar o reconhecimento da nulidade do auto de infração lançado com observância dos preceitos legais e normativos, por agente competente e sem preterição ao direito de defesa.

NULIDADE. DOCUMENTOS OBTIDOS EM MANDADO DE BUSCA E APREENSÃO. COMPARTILHAMENTO AUTORIZADO PELA JUSTIÇA.

É infundada a arguição de nulidade, sob alegação de compartilhamento ilegal de documentos apreendidos em operação policial, quando há decisão judicial expressa autorizando o compartilhamento com a RFB.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. ALEGAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS. COMPROVAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DA OPERAÇÃO.

Caracteriza-se pagamento sem causa, sujeito à incidência de imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, quando o contribuinte alega ter adquirido equipamentos, mas a fiscalização produz provas da inexistência da operação.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. EMPRESAS DE FACHADA. EMISSÃO DE NOTAS FRIAS.

Em autuação de IRRF fundada na infração de pagamento sem causa, aplica-se a multa qualificada diante de fraude, configurada pela existência de esquema fraudulento envolvendo a criação de empresas de fachada com o único intuito de emitir notas fiscais sem lastro em qualquer operação de venda de produto ou serviço, visando a dar aparência de regularidade a

operações de movimentações financeiras em que pretende esconder o beneficiário dos pagamentos.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve o percentual da multa qualificada ser reduzido para 100%.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. Art. 124, I, do CTN.

Para caracterizar a responsabilidade tributária prevista no inc. I do art. 124 do CTN deve-se demonstrar de forma inequívoca o interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para excluir a responsabilidade solidária do Banco BMG, reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% e permitir a dedutibilidade do IRRF anteriormente recolhido.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – 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 Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ME PROMOTORA DE VENDAS LTDA e BANCO BMG S.A. (e-fls. 463/493) contra o Acórdão DRJ (e-fls. 424/450), que julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre pagamentos sem causa, relativo ao ano-calendário de 2015.

Inicialmente, a fiscalização lavrou o Auto de Infração (e-fls. 2/7) com base no Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 8/58). O lançamento decorre da glosa de pagamentos efetuados pela Recorrente à sociedade ALL COMPANY ELETRO ELETRÔNICOS LTDA. (ALLCO), no valor de R\$ 1.299.697,00, a título de fornecimento de aparelhos de localização por GPS, denominado Sistema Wherify.

Nesse aspecto, a autoridade de origem fundamentou a exigência nos arts. 674 e 675 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), por considerar que a Recorrente não comprovou a efetiva prestação dos serviços. A fiscalização alegou a inexistência da operação, baseando-se em informações obtidas em mandado de busca e apreensão criminal contra terceiros (CLARO ADVOGADOS ASSOCIADOS) e na suposição de que a ALLCO seria uma "empresa de fachada" e, por isso, aplicou a multa de ofício qualificada de 150%, sob o argumento de fraude e sonegação, configurada pela existência de esquema fraudulento envolvendo empresas de fachada e emissão de notas frias, visando a ocultar o beneficiário dos pagamentos.

Ainda, o BANCO BMG S.A. foi incluído no polo passivo como responsável solidário, com fulcro no art. 124, I, do CTN, sob a alegação de interesse comum e participação de seus funcionários na operação.

Devidamente cientificados, os então impugnantes, em impugnação administrativa, (e-fls. 313/330), alegaram: a) nulidade do lançamento por compartilhamento ilegal de informações obtidas em processo criminal, no qual os Recorrentes não eram parte; b) efetiva realização da operação de aquisição do Sistema Wherify, essencial para a segurança dos promotores de vendas do Grupo BMG. Apresentaram contrato, notas fiscais, manual do produto e justificativas sobre a importância do sistema (e-fls. 428); c) inexistência de dolo para a aplicação da multa qualificada, pois a fiscalização não provou a fraude e baseou-se em presunções e e-mails de terceiros. Argumentaram que a ME PROMOTORA não obteve benefício fiscal; d) ilegitimidade passiva do BANCO BMG S.A., pois a fiscalização utilizou informações equivocadas sobre a composição do quadro de administradores e a participação do banco na operação.

Nada obstante, a DRJ julgou a impugnação improcedente (e-fls. 424/450), conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015

NULIDADE. DOCUMENTOS OBTIDOS EM MANDADO DE BUSCA E APREENSÃO. COMPARTILHAMENTO AUTORIZADO PELA JUSTIÇA.

É infundada a arguição de nulidade, sob alegação de compartilhamento ilegal de documentos apreendidos em operação policial, quando há decisão judicial expressa autorizando o compartilhamento com a RFB.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2015

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. ALEGAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS. COMPROVAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DA OPERAÇÃO.

Caracteriza-se pagamento sem causa, sujeito à incidência de imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, quando o contribuinte alega ter adquirido equipamentos, mas a fiscalização produz provas da inexistência da operação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. EMPRESAS DE FACHADA. EMISSÃO DE NOTAS FRIAS.

Em autuação de IRRF fundada na infração de pagamento sem causa, aplica-se a multa qualificada diante de fraude, configurada pela existência de esquema fraudulento envolvendo a criação de empresas de fachada com o único intuito de emitir notas fiscais sem lastro em qualquer operação de venda de produto ou serviço, visando a dar aparência de regularidade a operações de movimentações financeiras em que pretende esconder o beneficiário dos pagamentos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO.

A responsabilidade tributária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Dessa forma, a turma julgadora de piso afastou a preliminar de nulidade, alegando que o compartilhamento foi autorizado judicialmente e que as nulidades no processo administrativo são restritas. No mérito, manteve a autuação por considerar que a fiscalização produziu provas da inexistência da operação, caracterizando pagamento sem causa (e-fls. 424), bem como a qualificação da multa e a responsabilidade solidária do BANCO BMG S.A. (e-fls. 425).

Devidamente cientificados em 25/06/2020 (efls.460), os Recorrentes interpuseram Recurso Voluntário (e-fls. 463/493), em 27/07/2020, renovando os argumentos da impugnação e acrescentando: a) tempestividade recursal, com intimação em junho de 2020 e protocolo em julho de 2020, dentro do prazo legal, considerando a suspensão de prazos pela Portaria RFB nº 543/2020 (e-fls. 465); b) nulidade do lançamento, pois insistem na ilegalidade do compartilhamento de provas obtidas em processo criminal contra terceiros, sem autorização judicial específica para os Recorrentes. Além disso, argumentam também que a prova ilícita vicia o lançamento; c) efetiva operação de aquisição, através da existência e da importância do Sistema Wherify para as operações da ME PROMOTORA e do Grupo BMG. Nessa linha, apresentam documentação idônea (contrato, NFe's, manual) e contestam a presunção de inexistência da operação baseada em e-mails de terceiros e na desídia da fiscalização em apurar os fatos; d) inexistência de dolo e afastamento da multa qualificada, pois a fiscalização não provou o dolo e que a qualificação da multa se baseou em suposições e informações sem credibilidade. Ainda, a ausência de benefício fiscal para a ME PROMOTORA reforça a inexistência de dolo; e) exclusão da responsabilidade solidária do BANCO BMG S.A., já que o banco não teve interesse comum na

suposta infração e a fiscalização utilizou informações equivocadas sobre a participação de seus administradores na operação; f) subsidiariamente, solicitam a compensação dos IRRF já recolhido com os valores lançados.

Por fim, requereram:

VIII. DO PEDIDO

90. Diante de todo o exposto, a ME PROMOTORA DE VENDAS LTDA., bem como o BANCO BMG S.A. requerem seja conhecido e provido o presente recurso, a fim de que seja extinto o auto de infração relativo ao IRRF decorrente da ausência de causa de pagamento e o conseqüente arquivamento do presente processo administrativo, com o cancelamento da exigência.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de autuação relativa ao IRRF, sobre o pagamento realizado pela ME à empresa ALL COMPANY ELETRO ELETRÔNICOS LTDA. ("ALLCO"), no ano de 2015, a título de pagamento pelo fornecimento de aparelhos de localização por GPS, denominado Sistema Wherify, aparelho este essencial para a segurança dos promotores de vendas do GRUPO BMG, em regra, sob o guarda-chuva da ME (empresa responsável pelas vendas do grupo), mas cujo principal produto são os serviços oferecidos pelo BANCO BMG, ocupando-se da venda em locais cujo acesso é remoto. O lançamento do imposto de renda se deu sob a suposição de que o pagamento não teria causa comprovada, de forma a incidir a alíquota de 35%, nos termos do art. 674 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, bem como com a imposição de multa qualificada no percentual de 150%.

A Recorrente alega preliminarmente a nulidade do lançamento, por suposta ilegalidade na obtenção da prova.

Contudo, diferentemente do que quer levar a crer a Recorrente, a fiscalização apenas foi motivada pelas informações obtidas no âmbito da "operação descarte" (fls. 8/19 do TVF). A partir de tal informação, iniciou-se a fiscalização estritamente em relação à recorrente:

26. O procedimento fiscal foi iniciado na modalidade Diligência¹², com a emissão do Termo de Início de Diligência Fiscal (TIDF-ME PROMOTORA¹³) via postal ao endereço cadastral da **ME PROMOTORA**, no qual se pedia pela apresentação de Contrato Social e documentos relacionados a pagamentos para diversas pessoas jurídicas lá indicadas.

27. Como resposta¹⁴ ao TIDF, a **ME PROMOTORA** apresenta seu Contrato Social e alterações¹⁵, e diversos documentos relacionados aos pagamentos lá listados.

28. Para aprofundamento na verificação da documentação então apresentada, bem como para auditoria de outros aspectos fiscais da operação da empresa, o procedimento passou para a modalidade de fiscalização para melhor apuração. Fez-se então a emissão do Termo de Início de Procedimento Fiscal e de Encerramento de Diligência (TIPF-ME PROMOTORA16), com solicitação de seus extratos de movimentação bancária do período, atendido¹⁷ pela empresa.

29. De interesse à presente autuação destaca-se, na sequência do procedimento de fiscalização, o Termo de Intimação Fiscal n. 03 (TIF 03-ME PROMOTORA18), onde se pedia à empresa elementos de comprovação da efetiva compra dos produtos objeto das Notas Fiscais eletrônicas (NFe) abaixo listadas, de emissão da **ALL COMPANY**:

Da leitura do excerto acima, verifica-se que o auto de infração não está baseado única e exclusivamente em documentos recebidos em busca e apreensão da Polícia Federal. Tais documentos serviram para justificar a realização de fiscalização, momento em que se verifica plena independência em relação às operações policiais citadas.

De fato, diante da notícia de que uma das fornecedoras foi considerada “noteira”, cabe a fiscalização aprofundar sua análise em relação aos tomadores/adquirentes que contratam com esta empresa.

Além disso, como bem apontado pela decisão recorrida, o compartilhamento não foi ilegal, já que resultou de pedido feito pela Polícia Federal nos autos do processo judicial número 0009644-33.2017.403.6181, tramitado na 1ª. Subseção da 2ª Vara Especializada da Justiça Federal em São Paulo, compartilhado com a RFB por determinação da própria Juíza signatária, Dra. Michele Camini Mickelberg, em decisão proferida em 02/02/2018, conforme trechos abaixo copiado:

4) Do compartilhamento de provas

A autoridade policial pugna pelo compartilhamento das provas já produzidas e também das que serão produzidas no curso das investigações com a Receita Federal do Brasil, a Procuradoria da Fazenda Nacional, as Secretarias da Fazenda dos Estados, as Procuradorias da Fazenda dos Estados e com outras Varas da Justiça Federal e da Comum onde tramitam feitos envolvendo os investigados e suas empresas.

No caso concreto, a investigação em curso tem amparo nas apurações realizadas pela Receita Federal do Brasil, que desvelou a suposta sonegação tributária pelo XXXXXXXXX e a movimentação financeira por empresas, em tese, de “fachada”. Além disso, havendo processos em andamento contra os investigados, que se relacionem com os fatos em apuração, também se revela útil o compartilhamento das provas com os órgãos do Ministério Público e do Poder Judiciário. Nesse conteúdo; resta plenamente justificado o compartilhamento das provas produzidos no presente processo com as órgãos indicados pela autoridade policial. Apartas no que se refere aos fatos sob Investigação.

5) Considerações finais

Fica autorizado o acesso ao conteúdo de mensagens, e-mails e registros de chamadas porventura encontrado em aparelhos de telefonia computadores, tablets, notebooks etc., de posse dos investigados.

Assim, **não vislumbro qualquer nulidade no procedimento fiscal.**

No **mérito**, a recorrente sustenta houve a devida escrituração da operação de fornecimento e dos respectivos pagamentos pela ME na ECD, tendo sido emitidas 4 Nfe's pela ALLCO que descrevem o valor unitário dos aparelhos, a quantidade de peças, a tributação incidente e todas as informações necessárias sobre a operação. Também o pagamento foi demonstrado por meio de comprovante da transferência bancária, que se encontra em consonância com o valor emitido nas Nfe's, assim como com o valor total do contrato de fornecimento, de R\$ 1.299.697,00, que se encontra descrito nas fls. 276 e 277 destes autos³. Ou seja, não há qualquer discrepância nas informações prestadas pela ME à fiscalização. Por fim, há que se lembrar que a i. autoridade fiscal determinou a realização da prova por meio da entrega de manuais, de comprovações de instruções técnicas aos funcionários, ou outros **documentos que pudessem ser submetidos por meio eletrônico**. Tal requerimento foi cumprido pela entrega de cópia do Manual de Instrução do sistema, sendo também apresentada a explicação da forma de funcionamento dos aparelhos e do acesso às informações de rastreamento.

Sustenta também que, a fim de demonstrar a suposta ausência de causa, o TVF não se vale dos documentos referentes à operação com a ME, mas sim *i)* da operação da ALLCO com a PRECISA, sendo esta empresa **terceira sem qualquer relação com os Recorrentes**, além *ii)* da própria contabilidade da ALLCO, imputando, de forma equívoca e ilógica, a responsabilidade pela falha na escrituração de suas entradas e saídas aos Recorrentes.

Quanto à apresentação dos valores das operações entre ALLCO e PRECISA, apesar de serem sigilosas a terceiros, e a quantidade de unidades compradas por essa terceira empresa, observa-se que a diferença de preços praticada em relação à ME é sugerida como prova cabal quanto à ausência de efetivo fornecimento.

Defende que, além de apresentar informações da PRECISA sobre as quais os Recorrentes não podem se aprofundar, como por exemplo, para confirmar se são produtos idênticos em configuração aos adquiridos pela ME, ainda rejeita completamente a liberdade negocial. O fato de serem propostos preços diferentes para clientes diferentes pode ter origem nos mais variados fatores, como, por exemplo, a quantidade de peças compradas, o interesse negocial maior em manter a parceira com um cliente, ou mesmo a longevidade da relação comercial previamente existente, o valor do câmbio praticado (em razão de serem produtos importados), entre tantos outros, os quais não estão no escopo dos Recorrentes entender, sendo que cabia à ME apenas aceitar, ou não, a proposta que lhe foi feita.

Por fim, sustenta que ainda que sejam trocados e-mails pelos integrantes do suposto grupo de fato CLARO sobre o rateio dos valores pagos, não há qualquer menção aos Recorrentes ou às pessoas físicas que representam estes, motivo pelo qual não se pode concluir que a ME e o BANCO BMG tinham qualquer ingerência sobre o que acontecia com tais valores após findar a relação obrigacional. Se o valor pago "*não foi de proveito para a emissora das Notas Fiscais ALL COMPANY*", isso não descaracteriza o fornecimento dos bens nem a causa do pagamento. **A causa é a transferência dos bens, e não o que foi feito do valor pela fornecedora depois.**

Porém, data vênia, este ponto foi bem tratado pela decisão Recorrida:

40. O exame dos fatos indica que as alegações trazidas pela impugnante não convencem minimamente.

41. A interessada insiste na tese de que adquiriu os equipamentos e que estes são importantes para a ME pois permite saber onde estão os seus representantes, dando maior segurança aos promotores e às vendas feitas, e são de interesse da Banco BMG, na condição de sócio, o que explicaria o acompanhamento desta na contratação do fornecimento; e que providenciou todas as formalidades do negócio (escrituração, emissão de notas fiscais, tributação, pagamento).

42. Entendo que as explicações dadas são completamente inverossímeis diante da abundância de provas produzidas pela fiscalização, todas convergindo para a conclusão de que as notas fiscais emitidas pela All Company para a ME Promotora foram forjadas, ou seja, não houve nenhuma operação de compra e venda. Resumidamente: i) a All Company foi baixada com efeitos a partir de 19/03/2014, por inexistência de fato, sendo que as notas fiscais foram emitidas em 2015; ii) dados de notas fiscais de entrada (145 aparelhos) e saída (2.830 aparelhos) da All Company demonstram que não havia produtos suficientes para revenda; iii) o representante da Repox, fornecedor dos supostos equipamentos, declarou em seu depoimento que as mercadorias nunca ficavam em estoque e que não sabia de onde vinham nem para onde eram transportadas; iv) decisão judicial proferida pela Justiça Federal em São Paulo, ainda que não definitiva, reconheceu que o Grupo Claro administrava diversas empresas de fachada, criadas apenas para expedição de notas frias e para o recebimento de recursos de origem suspeita; v) e-mails utilizados para efetivar as operações de venda de aparelhos da All Company para a ME Promotora revelam que as negociações foram definidas e executadas sem a participação de representantes de nenhuma das duas empresas envolvidas; vi) o contrato dessa operação foi assinado por pessoas relacionadas ao Banco BMG, sem nenhum vínculo com a ME Promotora; vii) e-mail revela que o valor total do contrato (R\$ 1.299.697,00) foi totalmente fatiado, revertendo-se em comissões e lucro do escritório do Grupo Claro.

43. A litigante não logrou êxito em afastar nenhuma dessas provas, limitando-se a negar o envolvimento com o Grupo Claro e com o fornecedor Repox. Nem mesmo a prova documental que atinge diretamente o contribuinte – o contrato assinado por pessoas estranhas ao quadro societário e sem poder de representação – foi justificada pela impugnante, que alegou tão somente que “este ponto nunca foi objeto explícito de fiscalização”. Se a interessada se nega a explicar tal irregularidade, resta esclarecer os fatos.

44. Conforme já exposto anteriormente, o contrato foi assinado por Ronaldo Nunes Faria e José Eustáquio Torres, como representantes legais

da ME Promotora, os quais não tinham poderes de representá-la. A fiscalização apurou que Ronaldo Nunes Faria era empregado do Banco BMG S/A, e José Eustáquio Torres era empregado da empresa Comercial Mineira, cujo responsável é Ricardo Annes Guimarães, administrador da ME Promotora e conselheiro do Banco BMG S/A. Na impugnação a interessada esclarece que Ricardo Annes Guimarães não fazia parte do Conselho de Administração do Banco BMG à época dos fatos. Em consulta ao site do Banco BMG (<http://bancobmg.mzweb.com.br/governanca-corporativa/conselho-e-diretoria/>), citado no Termo de Verificação Fiscal, constata-se que Ricardo Annes Guimarães foi nomeado Presidente do Conselho de Administração do Banco BMG na data de 30/04/2020. E consta também o seguinte currículo:

(...)

45. Verifica-se, portanto, que o administrador da ME Promotora esteve ligado ao Banco BMG desde 1980. A autoridade fiscal apurou ainda que Ricardo Annes Guimarães também é responsável pela empresa Comercial Mineira, a qual tem como endereço o mesmo edifício comercial, em Belo Horizonte, em que está instalado um dos estabelecimentos do Banco BMG. Por outro lado, a outra contratante, a All Company, tinha como sócias duas pessoas que eram “laranjas”. Conforme relatado pela autoridade fiscal, na “Operação Descarte” foi desvendado um esquema de montagem de empresas com funcionamento aparente, que eram oferecidas ao Grupo Claro, que as utilizavam para emitir notas fiscais em troca de comissão. No âmbito da RFB, em diligência efetuada na empresa Ita Comércio de Fostatos Eireli, conforme Termo de Constatação de fls. 199/200, comprovou-se a existência dessa prática fraudulenta, empregada inclusive para a constituição da All Company.

46. Em suma, a ME Promotora firmou contrato com uma empresa fantasma, em que foi representada por pessoas sem poderes de representação, que eram empregados de empresas ligadas ao representante da ME Promotora. Na peça de defesa, a impugnante afirma que não estava a par de qualquer irregularidade dentro da fornecedora All Company ou na Repox, alegação esta que, diante desse cenário, é totalmente inconvincente.

47. Para finalizar, convém registrar que considero intrigante o fato de uma empresa de *telemarketing* decidir comprar equipamentos rastreadores para localização dos promotores de vendas. Afinal de contas, segundo o próprio contrato social da empresa, o teleatendimento e *telemarketing (call center)*, ativo e receptivo, por meio de voz e/ou mensagens eletrônicas são destinados ao recebimento de demandas de clientes e oferecimento de produtos e serviços. Ademais, nos autos do processo número 10950.722316/2020-22, que trata de lançamento de IRPJ e reflexos do mesmo ano calendário 2015, e que está sendo julgado concomitantemente a este processo, consta que, segundo dados da GFIP, havia 10 empregados na empresa, os quais, segundo informações

prestadas pelo contribuinte, exerciam exclusivamente atividades de *call center* ou *telemarketing* ativo. Assim, ainda que nenhuma prova tivesse sido produzida pela fiscalização neste processo, permaneceria pendente a seguinte dúvida: porque será que uma empresa decide comprar quase mil aparelhos de rastreamento para monitorar dez empregados que trabalham atendendo clientes por telefone?

Assim, em que pese os fundamentos aduzidos pela Recorrente, **entendo que o acervo probatório produzido nos autos não foi capaz de demonstrar a efetiva ocorrência da operação vis-à-vis a farta documentação apresentada pela fiscalização que indica sua não ocorrência.**

Nesse sentido, o art. 61 da Lei 8.981/95 assim dispõe:

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

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

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

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

Sobre o referido dispositivo e sua natureza jurídica, peço vênia para transcrever excerto do voto do Conselheiro Efigênio de Freitas no acórdão n. 1101-001.954, de 25/11/2025, que bem tratou da matéria:

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 tributo 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 indedutíveis, 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 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.

Como visto acima, o IR-Fonte incide tanto no caso de pagamento decorrente de operação não comprovada quanto no caso de beneficiário não identificado. Não se trata de sanção por ato ilícito, o que seria obstado pelo art. 3º do CTN.

Logo, em que pese o inconformismo da Recorrente, entendo que não restou demonstrada a prestação de serviços, **devendo a decisão recorrida ser mantida por seus próprios fundamentos em relação a esta matéria**, nos termos autorizados pelo §12 do art. 114 do RICARF:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e II – referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Ainda, a recorrente alega ainda a impossibilidade de cobrança da multa qualificada., pois não teria sido demonstrado o dolo.

Analisando o TVF, verifica-se que a qualificação se deu nos seguintes termos:

114. No caso em análise, entendemos configurada, EM TESE, a conduta dolosa da empresa **ME PROMOTORA**. Esta: **a)** contabilizou e efetuou pagamentos como liquidação financeira à **ALL COMPANY**; **b)** alegou ter efetivamente adquirido os produtos objetos das NFe ns. 1509, 1510, 1511 e 1512 de emissão da **ALL COMPANY**; **e)** recepcionou tais NFe tendo **ME PROMOTORA** como destinatária/participante; **d)** realizou um Contrato de fornecimento com a **ALL COMPANY**. De modo diametralmente oposto, tem-se aqui demonstrado fartamente que a operação não existiu, que as mercadorias não foram entregues, e que efetivamente a transação foi

negociada e operacionalizada pelo banco BMG S/A com operadores alheios às duas empresas envolvidas (ALL COMPANY e ME PROMOTORA), além de que o pagamento realizado não aproveitou à suposta vendedora ALL COMPANY, mas foi rateado aos operadores e terceiros, também alheios às duas empresas. No ver dessa fiscalização isso implica, em tese, **sonegação**, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964 em ambos os incisos I e II, pela atuação dos envolvidos tanto dissimulação da natureza e circunstâncias materiais dos fatos geradores, como nas condições pessoais dos contribuintes envolvidos. Igualmente implica, em tese, **fraude**, nos termos do art. 72 da mesma Lei nº 4.502, de 1964, pela ação deliberada dos envolvidos de, utilizando-se de elementos inidôneos, não correspondentes aos fatos reais, modificaram as características essenciais da obrigação tributária principal, quase seja, o recolhimento de IR na fonte. Por fim, conforme já fartamente demonstrado, as operações simuladas não poderiam ter sido consumadas sem um efetivo acerto, ajuste, ou **conluio**, em tese, nos termos do art. 73 da mesma Lei nº 4.502, de 1964, entre os envolvidos que, segundo apurado, seriam especialmente a **ME PROMOTORA** e seu controlador **BANCO BMG S/A**.

Nota-se que em mais de uma oportunidade o sr. Fiscal atuante afirma que se configura “em tese” os crimes de sonegação, fraude e conluio, prescritos na Lei nº 4.502, de 1964.

Conforme tenho sustentado, a qualificação da multa **pressupõe a discriminação por parte da fiscalização da conduta dolosa prescrita em lei**. Nessa linha as conclusões de Przepiorka e Nóbrega:

Em senda conclusiva, percebe-se que tivemos o cuidado de assinalar, preliminarmente, que o objeto do presente artigo não tinha a ver com o estudo ou a análise da alíquota ou do percentual da multa qualificada em si considerados, mas, antes, entendemos por tartar tão-somente do dever jurídico de investigação ou encargo da prova no que diz com a demonstração e comprovação dos elementos ensejadores da respectiva qualificação, que deve ser realizada com fundamento nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A primeira ideia que sustentamos foi a de que a multa qualificada deve ser aplicada apenas nos casos em que restar devidamente demonstrada e comprovada a ocorrência da sonegação, da fraude ou do conluio. Nesse contexto, discorreremos sobre cada um dos institutos a partir da análise da legislação de regência e, também, à luz das lições lançadas pela doutrina especializada, e, aí, no final, consignamos que o traço característico e comum nas três modalidades – sonegação, fraude ou conluio – é a conduta dolosa, ou seja, o dolo, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

Posteriormente, e com fundamento no artigo 142 do Código Tributário Nacional, laboramos com a ideia de que, se é certo que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória e, no caso, a autoridade tem, na verdade, um dever jurídicos de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência da fato tal qual descrito abstratamente na norma

superior, também é certo que, se a aplicação da multa qualificada é medida excepcional, caberá à própria autoridade fiscal o dever jurídico da prova no sentido de demonstrar cabalmente que o contribuinte praticou quaisquer daquelas condutas dolosas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Aliás, veja-se que, nesse ponto, sustentamos a premissa de que nossa linha de entendimento levava em conta não apenas a imposição contida no artigo 142 do CTN, que atribui à autoridade a aplicação da penalidade cabível, mas, também, e de forma conjunta, a própria previsão do artigo 149, inciso VI do CTN, que determina, expressamente, que a autoridade deve comprovar a ação ou omissão ensejadora da aplicação da multa, e, também, a previsão contida no artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, que, a rigor, estabelece que o lançamento do tributo e a exigência da penalidade devem estar acompanhados dos elementos indispensáveis à comprovação do ilícito.

Depois que fixamos essas premissas, entendemos por elencar e analisar alguns dos recentes julgados da 1ª Turma da Câmara Superior do CARF que tratam da imposição da multa qualificada. E, aí, percebemos que a linha de entendimento que sustentamos no presente estudo tem ecoado na jurisprudência da 1ª Turma da Câmara Superior do CARF. É que a jurisprudência da 1ª Turma tem caminhado no sentido de consolidar entendimento de que cabe à fiscalização demonstrar o dolo, a fraude ou o conluio no caso concreto, indicando expressamente a pertinência lógica entre o referido ato e a infração identificada, bem como tem afastado a multa qualificada nos casos em que resta comprovado que se trata de divergência na interpretação da legislação tributária (O Dever Jurídico da Prova dos Elementos Ensejadores da Qualificação da Multa de Ofício à luz da Jurisprudência do CARF. In ROCHA, Thabitta de S.; DE LIMA, Bruno Rodrigues Teixeira (Coord.). Controvérsias no Direito Tributário Contemporâneo. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2023, p. 57-86)

Neste aspecto, o acórdão n. 1201-005.577, de 21/09/2022, de relatoria do conselheiro Efigênio de Freitas Júnior:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2012 LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO (LINDB). PROCESSO ADMINISTRATIVO. NÃO APLICÁVEL. Súmula CARF nº 169: O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. O ÓRGÃO JULGADOR NÃO ESTÁ OBRIGADO A SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE. O órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos os argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa (EDcl no Mandado de Segurança nº 21.315 - DF, Diva Malerbi, STJ - Primeira Seção, DJE 15.06.2018). NULIDADE. PREJUÍZO. NÃO OCORRÊNCIA. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (pas de nullité sans grief). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor

do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte". DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ART. 173, I, DO CTN. Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2012 ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA. Na aquisição de participação societária, para usufruir da dedução do ágio a empresa incorporada deve cumprir sua função social, estar autorizada por lei, ou apresentar alguma particularidade que permita tal dedução. Não se afigura legítimo a constituição de uma empresa para logo em seguida ser extinta. Permitir o uso da empresa como "veículo", vai de encontro ao princípio da preservação da empresa; seria permitir a constituição de uma empresa para em seguida "morrer" e deixar como herança a dedução do ágio. Não há falar-se em imiscuir-se nas diretrizes da pessoa jurídica, mas tão somente impedir que a empresa constituída com a única função de empresa de "passagem" funcione como arquétipo para a dedução do ágio. Afinal, funcionar como "passagem, veículo" não figura no rol das funções sociais da empresa. MULTA QUALIFICADA DE 150%. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ELUSÃO. REDUÇÃO. Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. No caso de planejamento tributário, a partir do conceito amplo de simulação, tem-se simulação-elusão, a qual decorre da elusão fiscal, situação em que o contribuinte evita a incidência tributária mediante interpretação equivocada da norma, que o conduz a formalizações distorcidas; porém desprovida do intuito de fraude - típico da simulação-evasão -, porquanto o contribuinte atendeu a todas as solicitações do Fisco, observou a legislação societária, com divulgação e registro nos órgãos públicos competentes; enfim, houve regularidade formal e transparência perante o Fisco. Nesse sentido, em razão de não restar configurado o intuito fraudulento na conduta praticada afasta-se a qualificação da multa, reduzindo-a para 75%. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE. O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que "a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode

ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. A neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência direta da neutralidade do MEP, uma vez que o ágio/deságio é desdobramento do investimento; assim, na medida em que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 também impõe a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, forçoso concluir que CSLL também está sujeita à neutralidade da amortização do ágio. Interpretar de forma diversa significaria tributar a receita decorrente da amortização do deságio, o que não se afigura razoável em face da neutralidade; todavia, essa conclusão seria inevitável caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio. Ademais, aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

O mesmo entendimento tem sido aplicado em casos semelhantes pela CSRF, como ilustra o acórdão n. 9101-006.532, de 27/04/2023:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA-VEÍCULO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente interposição de empresa-veículo cujo propósito comercial é reconhecido em razão de circunstâncias distintas daquelas verificadas na operação examinada no acórdão recorrido. MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VÍCIO DE CAUSA. DESCABIMENTO. Sendo caracterizado o vício da causa e fixado o entendimento de que houve a prática de um planejamento tributário não oponível ao fisco, não deve prevalecer a qualificação da multa de ofício aplicada pela fiscalização. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em

impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

Aqui, diversamente de outros casos desta Recorrente, **entendo que houve efetiva descrição das condutas dolosas, bem como sua efetiva comprovação com base em vasto acervo probatório, razão pela qual mantenho a multa qualificada.**

Entretanto, **cabível a redução da multa ao patamar de 100%**, por aplicação retroativa da Lei n. 14.689/2023, com fundamento no art. 106, II do CTN.

Quanto à **ilegitimidade do polo passivo**, o Código Tributário Nacional, em atendimento ao disposto no art. 146 da Constituição Federal, estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte, que mantém relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário ou o responsável, cuja obrigação decorre exclusivamente de disposição expressa em lei.

Assim, “o responsável recolhe o tributo porque a lei assim determina, não porque realizou a materialidade descrita na norma de incidência tributária, apesar de o responsável possuir vínculo indireto com o fato que se subsume ao fato tributado”¹.

Assim, a atribuição de responsabilidade deve respeitar os limites impostos pelo Código Tributário Nacional, inclusive conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra

¹ DIAS, Karem Jureidini; PRZEPIORKA, Michell. Responsabilidade Tributária e Tax Compliance. In: SAAD-DINIZ, Eduardo; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; RAMOS, Giulia. (Org.). **Tax Compliance e Injustiça Fiscal**. 1ed.São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021, v. 1, p. 168-187.

matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. **O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.** 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442).

Assim, importa verificarmos o que dispõe o art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Extrai-se do TVF que foi imputada responsabilidade tributária pelos seguintes fundamentos:

116. As características da relação jurídica, segundo apurado, indicam que o quotista majoritário da ME PROMOTORA, o banco BMG S/A, por meio de seu advogado MARCUS VINICIUS FERNANDES VIEIRA, próximo à Diretoria do BMG, com o conhecimento do vice-presidente do BMG Sr. MARCIO ALAOR DE ARAÚJO, e de algum modo com a participação do administrador da ME PROMOTORA e também membro do Conselho de Administração do BMG, sr. RICARDO ANNES GUIMARÃES, atuaram para que a operação acontecesse, documentalmente inidônea, crua e realisticamente não realizada em termos de revenda e aquisição de produtos, e apenas com movimentação de numerários em benefício de terceiros diversos das empresas envolvidas.

117. Consta documentado QUE outros funcionários do banco BMG (por exemplo Alessandra Germano), QUE endereços de estabelecimentos do banco (Av. Brigadeiro Faria Lima 3477 em São Paulo/SP, e Av. Alvares Cabral 1707 em Belo Horizonte/MG) e QUE e-mails corporativos do banco (“Alessandra Maria Germano Moraes (BANCO BMG - VIPRE-SP)”, “Marcus Vinicius Fernandes Vieira (BANCO BMG - SUAJU-MG)”, “Marcio Alaor de Araujo (BANCO BMG - MG)”) FORAM UTILIZADOS na operação.

118. A administração da ME PROMOTORA, por meio de seu responsável perante o CNPJ, não poderia deixar de ter também participado na operação, pois foi na ME PROMOTORA que se fez a escrituração contábil das notas fiscais inidôneas e se autorizou ou determinou o desembolso de recursos monetários da empresa mediante débito na conta bancária, atos típicos de administração cuja eventual delegação a funcionário subordinado não eximira o administrador da responsabilidade. Mas, conforme demonstrado nesse presente TERMO, a ME PROMOTORA foi simplesmente utilizada pelo seu quotista majoritário, banco BMG, para viabilizar uma operação inexistente de aquisição de mercadorias, com único fim de realizar saída de numerários da empresa em benefício de terceiros. Como o administrador da ME PROMOTORA sr. RICARDO ANNES GUIMARÃES, também é membro do Conselho de Administração do BMG, e dada a participação de altos funcionários do banco na operação, de ao menos uma outra funcionária operacional do banco, de endereços e de e-mails corporativos do banco é, portanto, de se crer que o interessado seja efetivamente o banco BMG S/A, e não

as pessoas físicas envolvidas, agindo individualmente em interesse próprio pessoal.

119. Nos termos do Parecer Normativo Cosit n. 04, de 2018, tem-se:

14.1. Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais. (grifei)

120. Por conta dessa orientação, busca-se a responsabilização das pessoas (físicas ou jurídicas) que, em tese, atuaram conjunta e conscientemente para a ocorrência do fato gerador tributário.

121. Assim dispõe o Código Tributário Nacional – CTN: `

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

122. O mesmo Parecer Normativo RFB Cosit n. 04, de 2018, tratando da interpretação da terminologia “interesse comum” no âmbito administrativo, é claro ao elencar o presente caso dentre as hipóteses de aplicação a responsabilidade tributária:

d.3) outro exemplo de responsabilização solidária é a ocorrência hipótese a que se refere o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, cujo fato gerador demanda pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa; caso a sua ocorrência surja em decorrência de cometimento de ilícito tributário, há claro interesse comum da pessoa que efetua o pagamento (substituto tributário), de quem recebe (contribuinte) e, de quem, eventualmente, intermedeia a operação (conluio);

123. Por tudo o que se expõe neste Termo de Verificação Fiscal, considerando-se o disposto no artigo 124, inciso I do CTN, restou, a nosso entender, caracterizado o interesse comum junto ao sujeito passivo pagador, na pessoa jurídica de seu quotista controlador banco BMG S/A, a seguir qualificado, fazendo-o tributariamente responsável pelos créditos tributários referentes ao IRRF ora constituídos de ofício na ME PROMOTORA.

124. Também não se pode deixar de mencionar a responsabilização com base na prática de atos com excesso de poderes. Assim dispõe o Código Tributário Nacional – 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:

(...)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

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

(...)

III – Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

125. Naquilo que interessa ao presente caso, o elemento fático “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” entendemos aproveitar ao quotista majoritário da empresa ME PROMOTORA, o banco BMG S/A, pois demonstrado nesse TERMO que o banco, por meio de seus altos funcionários/executivos, agiu em nome da ME PROMOTORA, sua controlada, negociando operações e pagamentos de responsabilidade da mesma. Nada havendo no Estatuto Social da ME PROMOTORA que permitisse tal ação direta de administração do quotista majoritário e, em tese, praticando as condutas ilícitas descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, consolida-se assim o banco BMG S/A como responsável tributário pelos créditos ora lançados em Auto de Infração, relativos a IRRF.

126. Emitiu-se, deste modo, o respectivo Termo de Sujeição Passiva Solidária para:

- BANCO BMG S/A, inscrito no CNPJ 61.186.680/0001-74, com domicílio informado à Av. Presidente Juscelino Kubitschek 1830, andar 10 11 13 e 14, bloco 01 e 02 parte, bairro Vila Nova Conceição, na cidade de São Paulo / SP.

Analisando o TVF, verifica-se que o sr. Fiscal indica a participação de indivíduos integrantes do BMG (ADVOGADO, VICE-PRESIDÊNCIA) abstraindo daí o interesse comum do Banco BMG. Contudo, a meu ver, a **individualização de condutas de determinadas pessoas físicas não autoriza a imputação de responsabilidade por interesse comum à Pessoa Jurídica em que trabalham, mormente no caso de instituições de capital aberto.**

Assim, por entender que não restou devidamente demonstrado qual seria o interesse comum no caso concreto, **afasto a responsabilidade imputada.**

Por fim, entendo que deve ser dado provimento ao pedido subsidiário, para que se reconheça o valor de IRRF já pago pela Recorrente, o que inclusive for reconhecido pelo TVF.

Conclusão

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a responsabilidade atribuída ao Banco BMG, reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, bem como permitir a dedutibilidade do IRRF anteriormente recolhido.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz