



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10950.731446/2019-12</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-002.176 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	30 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ME PROMOTORA DE VENDAS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2014

IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO E/OU SEM CAUSA. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN.

O lançamento tendo por objeto o IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem causa submete-se à regra insculpida no art. 173, I, do CTN para efeito de contagem do prazo decadencial, conforme o disposto na Súmula CARF nº 114 (vinculante).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Constitui inovação recursal a alegação, deduzida na fase recursal, de fundamento jurídico não suscitado na impugnação e não apreciado pela instância a quo.

PAGAMENTO SEM CAUSA.

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 quando não comprovada sua causa.

MULTA. INAPLICABILIDADE DA MULTA PERCENTUAL DE 150%.

Incorreta a aplicação da multa no percentual de 150%, quando não resta demonstrado cabalmente o nexos de causalidade da conduta do Recorrente e a intenção dolosa de evadir-se do pagamento de tributos. Mera descrição genérica de condutas não tem o condão de evidenciar o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa.

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 conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, afastar a(s) preliminar(es) e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, nos termos do voto do Relator, para excluir a responsabilidade solidária de Ricardo Annes Guimarães e reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%.

*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 RICARDO ANNES GUIMARÃES (e-fls. 338/362) contra o Acórdão da DRJ (e-fls. 287/322), 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 2014.

A fiscalização lavrou o Auto de Infração (efls.02/07) com base no Relatório de Fiscalização (e-fls. 185/204). O lançamento decorre da glosa de pagamentos efetuados pela Recorrente à sociedade VÉRTICE MARKETING E CONSULTORA E PARTICIPAÇÕES EIRELI

(anteriormente PROFIT PUBLICIDADE LTDA), no valor total de R\$ 1.230.000,00, sob a rubrica de "assessoria técnica".

A autoridade de origem fundamentou a exigência nos arts. 61 da Lei nº 8.981/95 e Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), por considerar que a Recorrente não comprovou a efetiva prestação dos serviços, caracterizando a hipótese de pagamento sem causa, sobre o qual aplicou a alíquota de 35% sobre o rendimento reajustado, assim como a multa de ofício qualificada de 150%, sob o argumento de que as partes praticaram atos dolosos para retardar o conhecimento dos fatos geradores e a ação do Fisco, implicando sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64.

O Sr. RICARDO ANNES GUIMARÃES, administrador da empresa à época, e o Sr. ADALBERTO WAGNER GUIMARÃES DE SOUZA, sócio da VÉRTICE, foram incluídos no polo passivo como responsáveis solidários, com fulcro no art. 124, I, do CTN.

Devidamente cientificados, os responsáveis apresentaram impugnação, às e-fls. 228/244), em que alegaram: a) decadência do lançamento, aplicando-se o art. 150, § 4º, do CTN, pois houve oferta à tributação e os pagamentos ocorreram em 2014, com notificação em 2019; b) que houve efetiva prestação de serviços de consultoria em marketing para a criação da marca HELP!, projeto do Grupo BMG; c) que a VÉRTICE possuía expertise na área e o contrato de prestação de serviços foi apresentado; d) inexistência de dolo para a aplicação da multa qualificada, pois a ME PROMOTORA apura lucro presumido e não deduziu os valores da base de cálculo do IRPJ e CSLL; e) ilegitimidade passiva do administrador Ricardo Annes Guimarães, por ausência de participação direta nos fatos; f) falha da fiscalização em localizar a VÉRTICE e seu sócio, que estava baixada desde 2018 e teve intimações enviadas para endereço desatualizado.

Apenas o Sr. ADALBERTO WAGNER GUIMARÃES DE SOUZA não apresentou impugnação.

Nada obstante, a DRJ julgou a impugnação improcedente (e-fls. 287/322), conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ATOS DOLOSOS.

Verificada a existência de atos dolosos com fim de retardar o conhecimento dos fatos geradores e a respectiva ação do Fisco, aplica-se o disposto no art. 173, inc. I, do CTN.

DOLO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Na presença de fatos indicadores múltiplos, harmônicos e convergentes, apontando, além da dúvida razoável, a existência de ações dolosas para retardar o conhecimento dos fatos geradores e a respectiva ação do Fisco, impõe-se a qualificação da multa de ofício, na forma da legislação de regência.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADOR.

Na presença de fatos que demonstram o interesse comum do administrador nos fatos geradores e infrações praticadas, impõe-se a responsabilização solidária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2014

**PAGAMENTO SEM CAUSA.**

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 quando não comprovada sua causa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Turma Julgadora afastou a alegação de decadência, aplicando o art. 173, I, do CTN, devido à constatação de atos dolosos. No mérito, considerou que a documentação apresentada não comprovou a efetiva prestação dos serviços, destacando o que já foi apontado pelo TVF: *"Não houve comprovação suficiente de que os serviços tenham sido efetivamente prestados para a ME PROMOTORA. Apenas os pagamentos foram feitos para a VERTICE. Portanto, o que se está buscando como comprovação da CAUSA dos pagamentos, ou seja, a efetiva prestação dos serviços, não foi devidamente comprovada pela ME PROMOTORA, mesmo intimada."* (Relatório do Acórdão da DRJ, e-fls. 296).

Assim, a DRJ manteve a qualificação da multa e a responsabilidade solidária de Ricardo Annes Guimarães e declarou definitiva a responsabilidade de Adalberto Wagner Guimarães de Souza por ausência de impugnação.

Devidamente cientificados em 08/09/2020 (efl.334/335), contribuinte e responsável apresentaram recurso voluntário em 15/09/2020 (efls. 337) às e-fls. 338/362, reiterando os argumentos da impugnação e acrescentando: a) tempestividade: Intimação em 08/09/2020 e protocolo dentro do prazo legal; b) decadência, pois reafirmam a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, pois houve oferta à tributação e ausência de dolo; c) argumentam que a ME PROMOTORA apura lucro presumido e não obteve benefício fiscal com os pagamentos; d) efetiva prestação de serviço, pois insistem que os documentos apresentados (contrato, notas fiscais, material da HELP!) comprovam a consultoria em marketing, pois a criação da marca HELP! seria uma estratégia do Grupo BMG e que a ME PROMOTORA, como responsável pelo marketing, era a tomadora adequada do serviço; e) argumentam que a fiscalização não provou o dolo e que a qualificação da multa baseou-se em suposições e, ainda, que a ME PROMOTORA não auferiu renda com a operação, o que afastaria a sonegação; f) exclusão da responsabilidade solidária, pois o administrador Ricardo Annes Guimarães não teve participação direta na suposta infração e a fiscalização não esgotou as tentativas de localização do sócio da VÉRTICE.

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 pagamento realizado à VÉRTICE MARKETING E CONSULTORA E PARTICIPAÇÕES EIRELI, em decorrência de

serviços prestados no ano de 2014, com fundamento nos arts. 61 da Lei nº. 8.981/95 e 674 do Decreto nº. 3.000/99.

A Recorrente alega preliminarmente a decadência do crédito tributário, com fulcro no art. 150, §4º do CTN. Alega ainda a inaplicabilidade do art. 173, I do CTN, por não ter se configurado qualquer sonegação.

Contudo, entendo que **não assiste razão à Recorrente**. Isso porque a Súmula CARF n. 114, vinculante, prescreve com clareza a aplicação do art. 173, I do CTN:

#### **Súmula CARF nº 114**

#### **Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018**

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. **(Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).**

Acórdãos Precedentes:

1101-00.622, de 23/11/2011; 1402-00.320, de 11/11/2010; 2202-01.975, de 15/08/2012; 9101-00.773, de 14/12/2010; 1103-000.904, de 06/08/2013; 1301-001.544, de 03/06/2014; 1302-001.857, de 04/05/2016; 2202-002.561, de 18/02/2014; 2202-002.804, de 10/09/2014; 2301-004.531, de 08/03/2016.

Assim, **afasto a referida alegação**.

No **mérito**, o Recorrente alega que foram apresentados o Contrato de Prestação de Serviços, no qual se identifica a PROFIT como VÉRTICE (sendo respondidos os itens 5.a e 5.b); todas as notas fiscais que deram origem à prestação de serviços (conforme item 5.c); e o material com o conceito para a criação da HELP em demonstração do efetivo serviço prestado (conforme item 5.d).

Acresce que não houve qualquer intimação para a prestação de novos esclarecimentos, tendo a ME sido surpreendida, em outubro de 2019, com a notificação da lavratura de auto de infração pela ausência de comprovação de causa, quando ultrapassados então cinco anos já em relação a TODOS os pagamentos!

Sustenta que a ME tem por objeto a *promoção de vendas*, como seu próprio nome diz e, portanto, **não há qualquer estranheza quanto à contratação de um serviço de consultoria em marketing**. Ocorre que, após a análise do modelo de negócio do grupo BMG, o qual já englobava a promoção de vendas e marketing por teleatendimento, realizado pela própria ME, sugeriu-se não a remodelação daquilo que já existia, mas a complementação por meio da criação de franquias para atendimento de um seguimento específico de clientes.

Acresce que a existência de custos por parte da ora Recorrente, em momento inicial do planejamento estratégico, mostra-se irrelevante tendo em vista que o grupo como um todo investiu no projeto 30 milhões de reais, pois, com a consequente consolidação dos resultados que levaram ao sucesso da marca HELP em menos de 3 anos, apresentaram um resultado concreto.

Na sequência, também se tenta descaracterizar a efetivação do serviço contratado em razão de o estudo apresentado ter o logo da NEURÔNIOS MARKETING INTELIGENTE. Ora, se

verificarmos que a VÉRTICE se localiza em São Paulo, capital, não é fora da realidade que haja a subcontratação de uma empresa mais próxima da tomadora, localizada em Belo Horizonte, para preparação e impressão da apresentação visual do projeto. Isso não descaracteriza em momento algum o trabalho intelectual de consultoria prestado pela VÉRTICE, o que culminou na implementação de um novo modelo de vendas dos produtos do Grupo BMG.

Acrescenta que o argumento de que seria impossível localizar a empresa VÉRTICE em 2019, nem mesmo seu sócio, sequer guarda respaldo com a realidade dos fatos. Como se depreende da ficha cadastral do CNPJ e da JUCESP, foi decretada a baixa da instituição em 2018, de forma que certamente seria frustrada a tentativa de sua localização.

E mais, conforme se depreende das cartas endereçadas ao Sr. ADALBERTO WAGNER (fls. 212 e 219), na tentativa de a i. autoridade fiscal localizar o administrador da prestadora de serviços, **foram todas enviadas a um endereço desatualizado da VÉRTICE**, referente ao ano de 2010 (alterado ainda em 2012). **Em nenhum momento houve a tentativa de localizar o sócio administrador da empresa em seu endereço residencial**, segundo o recorrente.

Ou seja, segundo sustenta a recorrente, mesmo um ano após a baixa da VÉRTICE, o que era de conhecimento da Receita Federal do Brasil, a i. autoridade fiscal tentou localizar a empresa em um endereço que sequer foi o último registrado na junta comercial. E, mesmo diante do conhecimento desta situação, em momento algum foi expedida notificação pessoal ao sócio no seu conhecido endereço residencial. Pior, mesmo sem esgotar as possíveis diligências para localização do Sr. ADALBERTO WAGNER, foi expedida a intimação na forma de edital, e pretende-se que isto sirva de prova cabal da suposta ausência de prestação de serviços, com a grave acusação de que haveria sonegação, além da expedição de representação para fins penais contra os ora Recorrentes.

**Pois bem.**

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 Torres<sup>2</sup> 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 pagamento<sup>4</sup>; 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.

A redação do §1 supratranscrito é clara quanto à possibilidade de incidência da referida norma no caso de não comprovação da operação.

Esclareça-se que não prospera a linha argumentativa de que a fiscalização apenas poderia desconsiderar uma operação com base no art. 116 do CTN. A norma prescrita é clara quanto a necessidade de comprovação da operação, sob o risco de incidência do IRRF.

Logo, em que pese o inconformismo da Recorrente, entendo que todos os fundamentos aduzidos no Recurso Voluntário foram bem enfrentados pelo acórdão recorrido, razão pela qual peço vênua para transcrever **excerto que demonstra as razões pelas quais se concluiu pela incidência do IRRF no caso concreto:**

40. Neste cenário chama a atenção que o que restou do conteúdo dos serviços alegados pela defesa, qual seja, a apresentação de slides de folhas 101 a 179, não faz qualquer menção à empresa VÉRTICE e, ao seu fim,

registra como responsável pelo trabalho a empresa NEURÔNIO MARKETING INTELIGENTE.

41. A defesa afirma que se trata meramente de um caso de sub-contratação, mas isto também não é crível, nada há de concreto que possa demonstrar tal alegação. Além disso, o normal da contratada VÉRTICE seria, considerando seus 20 anos de funcionamento, ao menos, apor sua marca ou logo como responsável pelos trabalhos nos estudos e documentos finais entregues à autuada, pois esta seria a posição contratual da prestadora nos serviços em questão, também não sendo razoável que promovesse o nome do sub-contratado perante seus clientes em detrimento da promoção da sua própria imagem.

42. Ao exposto soma-se o teor das cláusulas 1.1, 8.2, 8.3, 8.4, 11.3 do contrato de folhas 87 a 93:

**CLÁUSULA PRIMEIRA: OBJETO DO CONTRATO**

1.1 O presente Contrato tem como objeto a prestação de serviços pela CONTRATADA, a título não exclusivo e intransferível de consultoria e assessoria em matéria de marketing, notadamente teleatendimento e telemarketing (call center) da CONTRATADA, podendo ser utilizada, inclusive, mensagens gravadas, eletrônicas e/ou de voz; devendo a CONTRATADA, através de seu representante, participar de reuniões quando convocado.

[...]

8.2 As informações, documentos e quaisquer dados revelados pela CONTRATANTE à CONTRATADA, consoante este contrato, não serão utilizados pela CONTRATADA, a não ser para o fim exclusivo da execução do objeto do presente contrato e não revelará a qualquer terceiro as informações, documentos e/ou quaisquer dados sem a autorização expressa da CONTRATANTE, sob as penas legais.

8.3 A CONTRATADA, de posse das informações, documentos e quaisquer dados revelados pela CONTRATANTE, deverá tomar cuidado de modo a impedir que sejam revelados a qualquer terceiro,. A CONTRATADA limitará a divulgar tais informações, documentos e quaisquer dados dentro de sua própria organização a funcionários cujas funções justifiquem a necessidade de conhecê-las, e mesmo assim, desde que haja o entendimento claro por essas pessoas de sua obrigação de manter a confidencialidade das informações, documentos e quaisquer dados e restringir o seu uso somente ao fim especificado, sob as penas legais e das demais disposições contratuais.

8.4 A CONTRATADA compreende e concorda que nenhuma informação, documento e qualquer dado está sendo vendido ou licenciado a ela pela CONTRATANTE consoante este contrato, e que todas as informações, documentos e quaisquer dados a serem a ela fornecidos pela CONTRATANTE destinam-se, única e exclusivamente, para que a CONTRATADA observe a execução do presente contrato.

[...]

11.3 Fica vedada à CONTRATADA a transferência ou cessão, no todo ou em parte, a qualquer título, dos direitos e obrigações assumidas no presente contrato, sem o prévio consentimento da CONTRATANTE, por escrito.

43. As cláusulas contratuais colacionadas no parágrafo anterior terminam de fulminar a alegação de sub-contratação, pois a avença em questão exigia elevado nível de sigilo e era expressa quanto à intransferibilidade dos serviços avençados sem a anuência prévia e escrita da contratante, lembrando que as defesas apenas alegam a sub-contratação sem apresentar nenhuma evidência de sua ocorrência e, mais importante, que foi previamente autorizada pela contratante, na forma contratualmente fixada.

44. Ao contexto descrito somam-se as notas fiscais apresentadas (94 a 100), pois são absolutamente genéricas quanto ao que descrevem como serviços prestados, não veiculando qualquer informação que as relacione de forma expressa ao contrato firmado em 09/12/2013 ou sobre a criação de um plano de negócios, do modelo de loja ou da marca HELP, mas sempre referindo os serviços, em tese, efetivados como voltados à divulgação de produtos da tomadora e ora atuada. Como exemplo, cumpre colacionar o seguinte:

(...)

45. Também merece destaque a assertiva da defesa de que o período que alegam para a contratação e execução do alegado serviço de consultoria em marketing não serviria para desacreditar a prestação do serviço, raciocínio em aparência correto, mas o que exsurge do teor do contrato e dos pagamentos realizados aponta algo substancialmente distinto.

46. Conforme a cláusula 4.1 da avença em exame, anteriormente reproduzida, os pagamentos e sua periodicidade seriam ajustados na proporção da serviço prestado. Assim, chama a atenção que para um serviço contratado em 09 de dezembro de 2013, e que teria tido seu término apenas em 08 de outubro de 2014, que o primeiro pagamento, feito em 02 de janeiro de 2014, alcançasse o montante exato de R\$ 300.000,00 (valor extremamente relevante no conjunto dos pagamentos, que somou R\$ 1.230.000,00).

47. Ou seja, em cerca de três semanas, marcadas pelos feriados e recessos comuns às festas de fim de ano, tradicionalmente um período de atividades reduzidas, a contratada VÉRTICE teria prestado serviços que representariam quase um quarto do total contratado? Pouco crível, constituindo mais um fato indicador alinhado com os demais anteriormente tratados e cujo conjunto aponta que os pagamentos feitos pela autuada não tem relação com os serviços alegados.

48. O que foi até aqui alinhado ilustra que as teses defensivas, apesar de sua sofisticação, são artificiais e não se escoram em qualquer evidência, frisando novamente que a impugnação afirma que os serviços que alegam foram prestados beneficiaram ao grupo BMG e apenas indiretamente a empresa autuada, mas não apresentaram qualquer registro do referido grupo econômico demonstrando que, de fato, se trata de um gasto comum ou como se deu rateio do gasto correspondente.

49. E sobre o modo de demonstração da efetiva prestação do serviços, cumpre registrar que durante a Fiscalização foi indicado no TRF01 um rol exemplificativo de documentos que teriam o efeito correspondente, como consta registrado à folha 198.

50. Assim, além de exigível, seria natural que o grupo estivesse de posse dos documentos finais relativos à criação da marca, do modelo de loja e do modelo de negócios, pois estes trabalhos, como a impugnação afirma, orientaram investimentos na ordem de 30 milhões de reais a partir de 2016, no entanto, nenhuma prova efetiva da prestação de serviços pela VÉRTICE foi apresentada, seja no curso da fiscalização ou em sede de impugnação.

A meu ver, os argumentos aduzidos, embora bem construídos, e os documentos juntados aos autos não são capazes de infirmar as conclusões do acórdão recorrido, que deve ser mantido em relação ao presente e específico tema pelos próprios fundamentos, 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.

A recorrente alega ainda a **impossibilidade de cobrança em duplicidade de tributos sobre a mesma riqueza**. Para além dos tributos já recolhidos a título de IRPJ tanto pela tomadora quanto pela prestadora, impor também o recolhimento do IRRF a título de pagamento sem causa acarreta a tributação, pelo menos duas vezes, da mesma entrada, o que se faz ilegal e inconstitucional.

Trata-se, contudo, **de matéria não aduzida em impugnação**, sendo inaugurada em sede recursal, o que é vedado, nos termos do art. 17 do Decerto n. 70.235/72.

Assim, **não conheço do referido fundamento por entender restar precluso**.

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:

59. No caso em análise, entendemos configurada, EM TESE, a conduta dolosa da empresa **ME PROMOTORA** de, contabilizando pagamentos como liquidação financeira à **VERTICE**, recepcionando Notas Fiscais (NFS) que informam a prestação de serviços em seu nome, e ainda mais, não logrando comprovar a efetiva realização ou prestação dos serviços contratados, tem-se então a natureza e circunstâncias materiais do fato gerador não completamente conhecidas pela autoridade tributária. Isso implica, em tese, **sonogação**, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964. Daí, inclusive, aplicar-se a presunção legal de subsunção a recolhimento de imposto de renda na fonte IRRF a tais dispêndios de numerários.

60. As características da relação jurídica alegada indicam que o administrador e responsável pela **ME PROMOTORA**, Sr. **RICARDO ANNES GUIMARÃES** autorizou, consentiu ou de alguma forma manteve ajuste com o sócio e responsável pela **VERTICE** (sr. ADALBERTO WAGNER GUIMARÃES DE SOUZA) de modo a se tornar factível a transferência de numerários da **ME PROMOTORA** para a **VÉRTICE**.

61. O fato de a **ME PROMOTORA** apurar seu lucro pela sistemática do Lucro Presumido, sendo assim irrelevante para seu IRPJ e CSLL o pagamento questionado, não implica não ter havido sonogação. A ausência de DIRF dos pagamentos, e das correspondentes retenções já são tributos sonogados. E ainda mais, quando se tem alíquota de retenção de 35% aplicada a pagamentos sem comprovação da causa, como é o caso.

62. Por conta do relatado, com fulcro no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, aplicou-se a multa de ofício qualificada em 150 %.

Nota-se que em mais de uma oportunidade o sr. Fiscal atuante afirma que se configura “em tese” o crime de sonegação, prescrito no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

Contudo, conforme tenho sustentado, a qualificação da multa **pressupõe a discriminação por parte da fiscalização da conduta dolosa prescrita em lei.**

Nessa mesma 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 tratar 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 também, 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 MENSAIS. 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.

Registre-se que, **no caso concreto**, além de ter indicado em sua contabilidade o registro da operação (ainda que não devidamente comprovada), ainda a submeteu à tributação, conforme reconhecido no próprio TVF.

Assim, entendo que a fiscalização **NÃO demonstrou a causa da qualificação da multa**, devendo esta ser reduzida ao patamar de 75%.

Caso vencido, 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”<sup>1</sup>.

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 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 Personne, 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

<sup>1</sup> 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.

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 os 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.

Como visto, o art. 124, I pressupõe interesse comum com o fato gerador da obrigação principal.

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

64. 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.

65. Por conta dessa orientação, busca-se a responsabilização das pessoas que, em tese, atuaram conjunta e conscientemente para a ocorrência do fato gerador tributário.

66. Assim dispõe o Código Tributário Nacional- CTN:'

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

67. 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);

68. 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 do sujeito passivo pagador, na pessoa de seu responsável perante o CNPJ, e administrador indicado pelos cotistas da empresa ME PROMOTORA DE VENDAS LTOA, a seguir qualificado, fazendo-o tributariamente responsável pelos créditos tributários referentes ao IRRF ora constituídos de ofício.

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

- RICARDO ANNES GUIMARÃES, inscrito no CPF 421.402.186-04, com domicílio informado à Av. Alvares Cabral 1707, 2º. Andar, bairro Santo Agostinho na cidade do Belo Horizonte/ MG, CEP 30.170-001, administrador da empresa ME PROMOTORA DE VENDAS LTOA, e responsável pela mesma perante o CNPJ atuou, por ação ou omissão, pelo não pagamento da totalidade dos tributos devidos, no encargo de administrador e representante da empresa, com interesse comum.

Neste ponto, entendo que **não restou devidamente motivada a imputação de responsabilidade.**

Isso porque, o parágrafo d.3 do Parecer Normativo n.4/2018 indica que (ipsis litteris) **há claro interesse comum da pessoa que efetua o pagamento (substituto tributário), de quem recebe (contribuinte) e, de quem, eventualmente, intermedeia a operação (conluio).**

Contudo, **não há indicativo no TVF de que o responsável tenha intermediado a operação ou recebido valores.**

Situação diversa teríamos se a imputação tivesse sido embasada no art. 135, III do CTN, haja vista que, no caso concreto, restou demonstrado que a conduta de contratar suposto serviço (ainda que não demonstrado) por valor superior a R\$ 100.000,00 sem a aprovação de 75% dos sócios, viola o contrato social!

Contudo, **não foi esta a acusação fiscal,** que não poderia ser emendada neste momento, por força do quanto disposto nos arts. 142 e 146 do CTN.

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

#### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, afastar as preliminares e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para excluir da responsabilidade atribuída a Ricardo Annes Guimarães e reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Jeferson Teodorovicz**