



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.722949/2012-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.929 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de junho de 2023
Recorrente VLP SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA/OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. MULTA QUALIFICADA.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de trinta e cinco por cento, o pagamento cuja causa ou a operação não for comprovada. 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.

À luz do Código Tributário Nacional, tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, a multa qualificada deve ser aplicada (art. 44, 1º, da Lei 9430, de 1996). O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o referido pagamento. Deixar de aplicá-la à hipótese vertente, ao argumento de dupla penalidade, significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considera-lo inconstitucional, o que é vedado a este Carf.

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

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado - resumidamente sócio-gerente - (art. 135, III, CTN) não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda

que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

O que atrai a responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN, é a participação do terceiro no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; o interesse econômico nessa hipótese também pode existir, mas não é primordial, o que importa é a conduta do terceiro, tal qual na responsabilidade do art. 135, III, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a responsabilidade tributária da pessoa jurídica First S/A.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy José Gomes de Albuquerque, José Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais De Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração para cobrança de Imposto de Renda Retido na Fonte (IR-Fonte), referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2011 e 2012, no montante total de R\$ 770.490,04 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 150% (e-fls. 602).

2. O escopo inicial do procedimento fiscal era verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010. Posteriormente ampliou-se o escopo para incluir o IR-Fonte nos anos-calendário 2011 e 2012.

3. A infração apurada nestes autos refere-se somente ao IR-Fonte decorrente de pagamentos considerados sem causa/operação não comprovada efetuados pela First Distribuição de Alimentos Ltda. ao sócio Henrique Martini de Souza entre junho/2011 e fevereiro/2012, no total de R\$ 550 mil, conforme elencado abaixo:

Data	Valor (R\$)	e-fls.
10/06/2011	200.000,00	174
23/09/2011	150.000,00	175
09/11/2011	50.000,00	176
28/11/2011	50.000,00	177
10/01/2012	50.000,00	178
22/02/2012	50.000,00	179
Total	550.000,00	-

4. Segundo a autoridade fiscal, tais pagamentos foram realizados pela fonte pagadora Fitos Alimentos Ltda., pessoa jurídica incorporada, em **09/10**, pela First Distribuição de Alimentos Ltda. - denominação anterior FN Administração e Participações Ltda. - (e-fls. 91-92) que ainda figurava como titular da conta bancária provedora dos pagamentos (e-fls. 579).

5. A partir de 05/2013 o nome empresarial da First Distribuição de Alimentos Ltda. fora alterado para **VLP Distribuidora Ltda.** (e-fls. 4050).

6. Em relação à causa dos pagamentos, Henrique Martini de Souza - beneficiário - atribuiu-lhes, inicialmente, a natureza de “**distribuição de lucros**” oriundos da First Distribuição de Alimentos Ltda., doravante First Distribuição. Para comprovar o alegado apresentou declaração assinada (e-fls. 150) e cópia da declaração de IRPF, ano-calendário 2011, em que registra os valores recebidos neste período (R\$450 mil).

7. A fonte pagadora, First Distribuição, por sua vez, registrou os pagamentos realizados no AC 2011 em sua escrituração contábil da seguinte forma: “*débito na conta “110204002002 - ANTECIPACAO DE LUCROS” e crédito na conta “110102004 - BANCO ITAU - C/C 0289-72361-1”, ambas do Ativo Circulante*” (vide fl. 189).

8. A fiscalização verificou, todavia, que a First Distribuição registrava mais de R\$ 29 milhões de prejuízos acumulados à época dos pagamentos em análise, conforme registrado em DIPJ e escrituração contábil (e-fls. 190, 224, 231-234).

9. Intimado a esclarecer tal incongruência, Henrique Martini de Souza retificou a informação anterior e informou que os valores recebidos referem-se a pagamentos realizados pela J.F. - Administração e Participações Ltda., em razão da compra de imóveis, conforme compromisso de compra e venda firmado em 15/12/2009 entre Fitos Alimentos S.A. e J.F. - Administração e Participações Ltda., sendo que, devido a posterior incorporação da Fitos Alimentos S.A, os recebíveis da J.F. - Administração e Participações Ltda. passaram a ser de titularidade da FN Administração e Participações Ltda., atual First Distribuição de Alimentos Ltda., empresa da qual é sócio (e-fls. 581).

RESPOSTA DE HENRIQUE (fl. 157): Item 2.2 - O intimado esclarece que os R\$ 550.000,00 recebidos da FIRST DISTRIBUIÇÃO DE ALIMENTOS LTDA. entre 10/06/2011 e 22/02/2012 são originários de pagamentos realizados pela J.F. - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o nº 47.946.322/0001-91, em razão da compra de imóveis situados em Amparo/SP (matrículas nºs 14.444 e 16.906), conforme compromisso de compra e

venda firmado em 15/12/2009 entre FITOS ALIMENTOS S.A. e J.F. - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA. (cópia do contrato apresentada neste ato, em meio digital, formato PDF), sendo que, em razão de posterior incorporação da FITOS ALIMENTOS SA, já devidamente informada à Receita Federal do Brasil (cópia do comprovante de inscrição no CNPJ apresentada neste ato, em meio digital, formato PDF), os recebíveis da J.F. - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA. passaram a ser de titularidade da FN ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA., atual FIRST DISTRIBUIÇÃO DE ALIMENTOS LTDA., empresa da qual o intimado é sócio.

10. Tendo em vista a confusão patrimonial relatada, a fiscalização intimou a fonte pagadora First Distribuição acerca do motivo dos pagamentos, a qual confirmou o relato do sócio Henrique e acrescentou que *“o repasse dos recursos financeiros em questão ocorreu a título de mútuo, sendo que, tão logo constatado o equívoco, a fiscalizada procedeu à correção dos lançamentos contábeis e, inclusive, ao recolhimento do IOF, acrescido de juros desde a data dos empréstimos (e-fls. 581).*

FIRST DISTRIBUIÇÃO [...] vem, por seu representante legal, em atenção ao *item 2.15 do Termo de Intimação Fiscal nº 2 no MPF nº 0430100-2012-004 56-3*, expor o que segue:

Primeiramente, a fiscalizada esclarece que os recursos financeiros no montante de R\$ 550.000,00 repassados ao sócio HENRIQUE MARTINI DE SOUZA são originários de pagamentos realizados pela J.F. - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S.A. [...] em razão da compra de imóveis da FITOS ALIMENTOS situados em Amparo/SP (matrículas n.ºs 14.444 e 16.906), conforme compromisso de compra e venda firmado em 15/12/2009 entre FITOS e J.F., tendo como interveniente-anuente a fiscalizada (instrumento apresentado à fiscalização em atendimento ao item INI.15 do TIAF no presente MPF), sendo que, em decorrência da posterior incorporação da FITOS pela fiscalizada, os recebíveis da J.F. passaram a ser de titularidade da fiscalizada.

Outrossim, a fiscalizada esclarece que o repasse dos recursos financeiros em questão não ocorreu a título de distribuição de lucros, tratando-se de um equívoco de contabilização, que refletiu em equívoco na declaração de rendimentos do sócio HENRIQUE MARTINI DE SOUZA.

O repasse dos recursos financeiros em questão ocorreu a título de mútuo, sendo que, tão logo constatado o equívoco, a fiscalizada procedeu à correção dos lançamentos contábeis e, inclusive, ao recolhimento do IOF, acrescido de juros desde a data dos empréstimos [...].

11. Novamente intimada, desta vez para apresentar os contratos de mútuo originais, bem como comprovação das formalidades adotadas na celebração destes (p.ex. registro público conforme art. 221 do Código Civil), a fiscalizada apresentou três contratos de mútuo celebrados entre First Distribuição (mutuante) e Henrique (mutuário): i) R\$ 450 mil, de 10/06/2011 (e-fls. 41 e 42); ii) R\$ 50 mil, de 10/01/2012 (e-fls. 43 e 44); e iii) R\$ 50 mil, de 22/02/2012 (e-fls. 45 e 46).

12. Informou ainda que: i) apresentou apenas cópias dos contratos em meio digital, formato PDF, *“tendo em vista que os originais encontram-se na sede da empresa, em Pernambuco”* (fl. 37); ii) *“esclarece que não efetuou o registro público dos contratos, tendo em vista que os mesmos não têm efeitos em relação a terceiros, dispensando a publicidade, nos termos do próprio art. 221 do Código Civil.*

13. Por fim, observou que, *apesar de os contratos não terem sido arquivados em*

qualquer Cartório de Registro Público, tal fato não descaracteriza as operações de mútuo, conforme já decidido reiteradamente pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF").

14. A fiscalização não aceitou as justificativas apresentadas e conclui que “*a nova tese, de que os pagamentos feitos a HENRIQUE teriam se dado em razão de operações de mútuo, não passa de uma mal arranjada tentativa de iludir a fiscalização e se esquivar da incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte na forma prevista pelo RIR/1999, art. 674, § 1º.*”

15. Assim, efetuou o lançamento de IR-Fonte por considerar não comprovada a causa dos pagamentos e considerou como responsáveis solidários: i) Natanael Santos de Souza, administrador da First Distribuição; ii) Henrique Martini de Souza (sócio e filho do administrador Natanael); e First S/A, principal empresa do grupo First, controlada e administrada por Natanael.

16. Em impugnação, conforme acórdão recorrido, o contribuinte e responsáveis solidários alegaram, em síntese, erros formais, justificáveis diante da enorme gama de obrigações existentes; ausência de má-fé ou intenção por parte dos fiscalizados de ocultar do Fisco qualquer informação; os pagamentos realizados tiveram sua causa devidamente demonstrada, com a comprovação da origem e disponibilidade dos recursos empregados nos referidos pagamentos e a fiscalização não logrou infirmar a presunção de legitimidade do mutuo formalizado entre a First Distribuição e seu sócio majoritário; o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, instituiu uma penalidade dissimulada e sua aplicação conjunta de multa de ofício de 75% ou 150% configura *bis in idem* inadmissível; ausência de prova para a responsabilidade solidária; nulidade do auto de infração por cerceamento de direito de defesa; falta de base tributável para o IRRF; requerimento de perícia contábil para apurar e validar os créditos perante Osato Alimentos que geraram a integralização de capital na First Distribuição pela First S/A.

17. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente o lançamento, conforme ementa abaixo transcrita (e-fls. 4029):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011, 2012

PAGAMENTO SEM CAUSA.

Estão sujeitos à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os recursos entregues a sócio, contabilizados ou não, quando não for comprovada a causa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Caracterizado o intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150%.

TRIBUTO. PENALIDADE.

Instituídos o tributo e a penalidade em leis vigentes, cabe à autoridade administrativa aplicá-las conjuntamente.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Respondem pelos créditos tributários, com a empresa autuada, as pessoas que agiram com excesso de poderes e/ou infração à lei e aquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal, não há que se cogitar sobre a nulidade do lançamento.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

O protesto pela juntada posterior de documentação não obsta a apreciação da impugnação e somente é possível em casos especificados na lei.

PERÍCIA PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

18. Cientificados da decisão de primeira instância contribuinte e responsáveis solidários interpuseram recurso voluntário em 30/01/2012, em que aduzem, em resumo, as alegações a seguir (e-fls. 4090 e 4166:

Responsáveis solidários: First S/A e Natanael Santos de Souza

Preliminares

- i) nulidade do auto de infração por cerceamento do direito ao contraditório e da ampla defesa, caracterizado pela ausência de cientificação dos impugnantes acerca do procedimento fiscal;
- ii) cerceamento de defesa em razão do indeferimento da produção de perícia contábil e juntada de documentos;

Mérito

- iii) inexistência de fraude e simulação e indevida desconstituição/desconsideração do negócio jurídico;
- iv) ausência de causa para imputação de responsabilidade tributária;
- v) inexistência de confusão patrimonial e de desvio de finalidade;
- vi) inexistência de violação ao art. 135, III, do CTN e inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN;
- vii) por fim, requerem:

ii) no mérito, seja cancelado o Auto de Infração tendo em vista a falta de materialidade da infração tributária, na medida em que não configurada a hipótese prevista no art. 674, § 10, do RIR/99;

*iii) não sendo este o entendimento, seja afastada a aplicação da multa qualificada de 150%, porque, além de inexistente o dolo que autoriza sua incidência, caracterizado indevido *bis in idem*;*

iv) seja afastada a indevida presunção de fraude, porquanto cabalmente demonstrada a inexistência de abuso de personalidade da *First Distribuição* (confusão patrimonial e desvio de finalidade).

v) seja afastada a responsabilidade solidária dos Recorrentes, na medida em que não preenchidos os requisitos, inclusive de competência, para desconsideração da personalidade jurídica;

Responsáveis solidários: First S/A e Natanael Santos de Souza

ix) reiteram, em menor extensão, as alegações supracitadas, as quais serão analisadas em detalhe no voto.

19. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

20. Compulsando os autos (e-fls. 4050 - 4089), verifica-se ciência da decisão de primeira instância, em 02/06/2014, somente para a responsável solidária First S/A (e-fls. 4083). Em relação ao contribuinte e demais solidários, constam várias tentativas frustradas de ciência, conforme avisos de recebimento (AR's) e envelopes de correspondência devolvidos (e-fls. 4059, 4086-4088). Todavia, não consta dos autos editais para ciência da decisão de primeira instância.

21. Assim, ante o protocolo de recursos voluntários do contribuinte e dos responsáveis solidários em 02/07/2014 (e-fls. 4090 e 4166), considero tempestivo tais recursos e deles conheço.

22. Trata-se de auto de infração em que a autoridade fiscal apurou falta de recolhimento de IR-Fonte, por entender ter havido pagamentos sem causa efetuados por First Distribuição ao sócio Henrique Martini de Souza entre junho/2011 e fevereiro/2012, no total de R\$ 550 mil.

23. Analiso de forma conjunta as alegações do contribuinte e dos responsáveis solidários, porquanto todos questionam o mérito da autuação e a responsabilidade solidária de forma similar.

Preliminares

Nulidade do auto de infração

24. Os responsáveis solidários First S/A e Natanael Santos de Souza alegam nulidade do auto de infração por cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa em razão da ausência de cientificação acerca do procedimento fiscal.

25. Aduzem, em síntese, que *“tiveram denegado os seus direitos constitucionalmente assegurados ao contraditório e à ampla defesa, ao não participar do procedimento administrativo que culminou na imputação de responsabilidade tributária e penalidade*

qualificada sem que sequer tivessem oportunidade de se pronunciar a respeito”.

26. Não assiste razão aos recorrentes.

27. Nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), “*A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento*”. É dizer, é com o aperfeiçoamento do ato administrativo, mediante a ciência da exigência fiscal, que nasce para o sujeito passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

28. Nesse mesmo sentido fundamentou-se a decisão recorrida. Veja-se:

Quanto à alegação de cerceamento do direito de defesa e conseqüente nulidade do lançamento, o art. 14 do PAF dispõe que “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”.

Com a apresentação da impugnação o procedimento se torna processo, estabelecendo-se o conflito de interesses: de um lado o fisco que acusa a existência de débito tributário, fundando sua pretensão de recebê-lo e, de outro, o contribuinte, que opõe resistência por meio da apresentação de impugnação. É a partir desse momento, que passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal e da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Assim, o cerceamento do direito de defesa somente ocorre nas decisões de primeira e segunda instância, quando são aplicáveis os princípios do contraditório e da ampla defesa. Antes da apresentação da impugnação, não há litígio, não há contraditório, o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco.

Acrescente-se que depois de devidamente cientificados do lançamento, os sujeitos passivos (a contribuinte e os responsáveis) tiveram o prazo de trinta dias para ter vista do inteiro teor do processo no órgão preparador e apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos que julgassem necessários, exercitando seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Foram orientados com relação ao direito de defesa, conforme se constata dos termos de ciência do procedimento fiscal de fls. 609/613, nos seguintes termos: “*Além dos documentos acima, está sendo fornecida mídia não-regravável (CD-R) com cópia integral do processo eletrônico nº 11516.7222949/2012-12 (fl. 1 a 608). O sujeito passivo também poderá ter vista ou obter cópias dos autos na unidade da Receita Federal do Brasil de sua jurisdições*”.

Não se vislumbra, assim, o cerceamento do direito de defesa alegado pela contribuinte.

29. O posicionamento acima alinha-se à Súmula Carf nº 162:

Súmula CARF nº 162: O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401004.061.

30. Ante tais fundamentos, afasto a preliminar de nulidade arguida.

Cerceamento de defesa em razão do indeferimento da produção de perícia contábil e juntada de documentos

31. Contribuinte e responsáveis solidários solicitaram realização de perícia contábil, de modo a apurar e validar os créditos perante Osato Alimentos que geraram a integralização de

capital na First Distribuição pela First S/A, tendo inclusive formulado os quesitos e indicado assistentes técnicos.

32. Alegam que a prova pericial é necessária para contrapor as alegações da autoridade fiscal que fundamentaram a responsabilização solidária dos recorrentes, na medida em que comprovaria a origem do saldo credor da First S/A integralizado na First Distribuição.

33. Aduzem que a prova pericial teria o condão de demonstrar a completa ausência de desvio de finalidade na constituição da First Distribuição, na medida em que os recorrentes não agiram com dolo, isto é, nunca buscaram atingir fins alheios ao objetivo social (abuso de personalidade).

34. Apresentaram ainda, após a impugnação, relatório de auditoria externa - análise de transações comerciais realizadas entre as empresas First S.A. e Osato Alimentos S/A no período compreendido entre março de 2006 e abril de 2009 - com vistas a comprovar a impossibilidade de atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário lançado (e-fls. 3850 - 4027).

35. A decisão recorrida, por sua vez, entendeu desnecessária a perícia em razão das provas carreadas aos autos. Assentou ainda que o lançamento decorre da falta de comprovação da causa e não da falta de comprovação da origem dos recursos utilizados para o pagamento. Veja-se (e-fls. 4047):

Quanto a esse pedido, reputa-se desnecessária a perícia, pois as provas da efetividade dos pagamentos, carreadas ao processo e a falta de comprovação da causa desses são suficientes para caracterizar a ocorrência do fato gerador. Além disso, como já explicitado, o lançamento não decorre de falta de comprovação da origem dos recursos utilizados para o pagamento, que a contribuinte visa comprovar, mas sim, da falta de comprovação da causa, da obrigação de efetuar-los. Portanto, é de ser negado o pedido de perícia contábil.

36. Como se vê, a decisão recorrida fundamentou o motivo do indeferimento da perícia, o que afasta a pecha de nulidade, conforme Súmula Carf nº 163:

Súmula CARF nº 163: O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401006.103, 1301003.768, 2401-007.154 e 2202005.304.

37. Nos termos do arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235¹, de 1972, aplicável também ao julgamento em segunda instância, a autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento da defesa, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, e

¹ Decreto nº 70.235, de 1972. Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993). [...] Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

indeferirá, de forma fundamentada, as que considerar prescindíveis.

38. É o caso. A meu ver, o feito está bem instruído com os elementos necessários para o julgamento. Portanto, por entender prescindível, alinho-me à decisão recorrida e indefiro o pedido de perícia.

39. Quanto aos documentos juntados aos autos posteriormente à impugnação, a decisão recorrida fundamentou a negativa no art. 16, §4º do PAF, no sentido de que “*A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que*” apresente as justificas que especifica. Veja-se:

O pedido para juntada posterior de documentação não pode ser deferido porque a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, alterou o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 16, mediante a inclusão do § 4º, que diz:

§4º *A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

40. Os recorrentes apontam que a decisão recorrida jamais poderia ter deixado de conhecer do Relatório de Auditoria externa, o qual “*comprova a realidade das operações comerciais e financeiras cuja legitimidade restou afastada pela Autoridade Fiscal*”. Com efeito, alegam “*evidente violação ao direito à ampla defesa assegurado também no âmbito do processo administrativo fiscal*”.

41. Como se vê, a decisão recorrida indeferiu a juntada de documentos posteriormente à impugnação de forma fundamentada, em razão da preclusão. Ademais, os recorrentes não demonstraram a impossibilidade da apresentação oportuna, conforme motivos que especificam a legislação de regência. Tal justificativa é suficiente para afastar a alegação de violação ao direito de ampla defesa.

42. Todavia, entendo que na espécie deve prevalecer o formalismo moderado. Nesse sentido, já se manifestou este Relator no Acórdão Carf nº 1201-003.591, de 12/02/2020:

31. Assim, à luz dos arts. 2º e 38 da Lei 9.784, de 1999, a meu ver, deve prevalecer o formalismo moderado, permitindo-se ao contribuinte juntar documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa. Ademais, “*de nada vale levar às últimas consequências os efeitos da preclusão, pois o sujeito passivo terá a oportunidade de, mesmo tendo o seu direito precluso na esfera administrativa, recorrer ao Judiciário*”, o que significa maior ônus tanto para a Fazenda Pública quanto para o contribuinte.

32. Nessa mesma linha já se posicionou a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999, ART. 38.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei nº 9.784/1999. (Acórdão CARF 9101-002-781, de 06.04.2017) (Grifo nosso).

43. Nesse sentido, entendo não haver óbice para análise de tais documentos em sede de recurso voluntário.

44. Ao analisar tais documentos, verifica-se que objetivam comprovar a origem dos recursos que especifica, conforme consta do objetivo e da conclusão do relatório de auditoria (e-fls. 3855 - 3857):

1.1. Objetivo dos trabalhos

O objetivo do presente trabalho foi de mensurar o saldo das transações entre as empresas First S.A. e Osato Alimentos S.A. decorrente de pagamentos, adiantamentos, vendas e compras de mercadorias realizadas no período compreendido entre março de 2006 e abril de 2009.

[...]

3. Conclusão

3.1. Considerações

Baseados nos procedimentos realizados descritos nos itens 1.1, 1.2 e 2.1, respectivamente, apuramos **que o saldo histórico das transações a receber pela First S.A. da Osato Alimentos S.A. foi de R\$ 19.535.149,86**, conforme demonstrado de forma sintética e segregada por natureza nos Anexos deste relatório.

45. Todavia, conforme explicitado pela decisão recorrida, o lançamento não decorre de falta de comprovação da origem dos recursos utilizados para o pagamento, o que os recorrentes pretendem comprovar, mas, sim, da falta de comprovação da causa, da obrigação de efetuá-los. Quanto à responsabilidade solidária, será tratada mais adiante em tópico específico.

46. Ante o exposto, afasto as preliminares suscitadas.

Mérito

47. Cinge-se a controvérsia a verificar se os pagamentos efetuados por First Distribuição a Henrique Martini de Souza têm causa, nos termos da legislação de regência.

48. Vejamos a legislação sobre o tema.

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

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

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

§ 1º A incidência prevista no caput **aplica-se, também**, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou **sócios**, acionistas ou titular, **contabilizados ou**

não, quando não for comprovada a operação ou a sua **causa**, bem como à **hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991**.

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

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

50. 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**.

51. 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**.

52. 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.

53. 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”.

54. 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).

55. 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.

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

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

Inexigibilidade do imposto de renda exclusivamente na fonte em face da comprovação da causa e da origem dos pagamentos

57. Conforme relatado, os recorrentes argumentam que o montante de R\$ 550.000,00 repassado pela First Distribuição a Henrique é originário de pagamentos realizados pela empresa J.F. Administração e Participações S.A., decorrente da compra de imóveis, conforme compromisso de compra e venda firmado entre a Fitos Alimentos S.A. e a J.F. Administração e Participações S.A.. Em razão da posterior incorporação da Fitos Alimentos S.A., os recebíveis da J.F. Administração e Participações S.A. passaram a ser de titularidade da FN Administração e Participações Ltda., que viria a ter sua denominação alterada para First Distribuição, empresa da qual Henrique é sócio.

58. Defendem que a transferência de R\$550.000,00 da First Distribuição para Henrique “*estava contabilizada (na pessoa jurídica) e declarada (na pessoa física) como distribuição de lucros (antecipada), embora o correto fosse ter contabilizado e declarado a transferência como "mútuo", já que se tratou, efetivamente, de empréstimo de recursos realizado pela First Distribuição a Henrique*”.

59. Assentam que “*a verdade dos fatos jamais foi ocultada da fiscalização, sendo certo que, se os Recorrentes tivessem intenção de iludir a fiscalização, jamais teriam respondido as intimações reconhecendo que os valores transferidos estavam contabilizados e declarados como distribuição de lucros e admitindo taxativamente o erro de contabilização na First Distribuição, que se estendeu para a DIRPF de Henrique*”.

60. Observam que “*o reconhecido erro de contabilização cometido [...] não pode servir de apanágio para desqualificar a origem e a causa dos pagamentos, de modo a justificar a aplicação do § 1º, do art. 674, do RIR/99*”.

61. Apontam ainda que “*o equívoco somente foi constatado após a intimação feita pela Fiscalização*” e que “*o mútuo está sobejamente comprovado e identificado nas informações prestadas no curso da Fiscalização, através dos contratos particulares formalizados entre as partes, e ainda pelo pagamento do IOF*”.

62. Por fim, sustentam que “*muito embora tenham sido inicialmente contabilizados como antecipação de lucros que lograram não se realizar, os pagamentos realizados a Henrique tiveram sua causa devidamente demonstrada, com a comprovação da origem e disponibilidade dos recursos empregados nos referidos pagamentos. No caso em particular, a Fiscalização não logrou infirmar a presunção de legitimidade do mútuo formalizado entre a First Distribuição e seu sócio majoritário, calcando-se o lançamento em meras suposições divorciadas de provas hábeis das alegações e que contrariam o primado da verdade real*”.

63. Entendo não assistir razão aos recorrentes quanto à tributação do IR-Fonte. Explico.

64. Para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento.
65. Como dito antes, da mesma forma que o Estado deve revestir suas atividades com transparência, a sociedade, no seu relacionamento com o Estado, também deve agir de forma transparente com vistas a evitar a opacidade dos segredos e da conduta abusiva.
66. No caso, em análise, intimado a justificar a causa dos pagamentos, Henrique Martini de Souza, beneficiário, inicialmente, atribuiu-lhes a natureza de **“distribuição de lucros”** oriundos da First Distribuição. Para comprovar o alegado apresentou declaração assinada (e-fls. 150) e cópia da declaração de IRPF, ano-calendário 2011, em que registra os valores recebidos neste período (R\$450 mil).
67. Corroboram tal justificativa os lançamentos contábeis na escrituração da First Distribuição no AC 2011: *“débito na conta “110204002002 - ANTECIPACAO DE LUCROS” e crédito na conta “110102004 - BANCO ITAU - C/C 0289-72361-1”, ambas do Ativo Circulante”* (vide fl. 189).
68. Na sequência, em razão de a autoridade fiscal apontar que a First Distribuição registrou mais de R\$ 29 milhões de prejuízos acumulados à época dos pagamentos, conforme registrado em DIPJ e escrituração contábil (e-fls. 190, 224, 231-234), novamente intimado, Henrique alterou sua versão e informou que os valores recebidos seriam originários de pagamentos realizados pela J.F. - Administração e Participações Ltda. a Fitos Alimentos S/A, em razão de compra de imóveis. Com a incorporação da Fitos Alimentos S.A, os recebíveis da J.F. - Administração e Participações Ltda. passaram a ser de titularidade da FN Administração e Participações Ltda., atual First Distribuição de Alimentos Ltda., empresa da qual é sócio (e-fls. 157).
69. Observe que Henrique limitou-se a dizer a origem dos pagamentos; sequer mencionou a existência de contrato de mútuo acerca dos pagamentos recebidos.
70. Ora, se os pagamentos pertenciam à sociedade e foram repassados para Henrique, trata-se de confusão patrimonial, conforme observado pela fiscalização. Tal argumentação seria modificada na sequência.
71. Novamente intimada, First Distribuição alegou ter havido um equívoco e que *“o repasse dos recursos financeiros em questão ocorreu a título de mútuo, sendo que, tão logo constatado o equívoco, a fiscalizada procedeu à correção dos lançamentos contábeis e, inclusive, ao recolhimento do IOF, acrescido de juros desde a data dos empréstimos* (e-fls. 581).
72. Como se vê, a cada intimação apresenta-se uma justificativa diversa. A última notícia que os pagamentos decorrentes de contratos de mútuo e o IOF foram recolhidos a destempo. Partindo-se da premissa de que houve *“um equívoco de contabilização, que refletiu em equívoco na declaração de rendimentos do sócio”* e que os contratos de mútuos refletem a realidade das operações, tais contratos revelam-se prova cabal das operações.

73. Novamente intimada, First Distribuição apresentou apenas cópias dos contratos em meio digital, formato PDF, e justificou que “*os originais encontram-se na sede da empresa, em Pernambuco*” (e-fls. 37, 41-55).

74. Diante de tantas versões e da não apresentação do contrato original, a fiscalização não acatou a documentação apresentada pelo contribuinte e assentou que as operações de mútuo seriam uma “*tentativa de iludir a fiscalização*”, conforme motivos elencados a seguir (e-fls. 582 - 584):

Com a devida vênia aos representantes da fiscalizada, **a nova tese, de que os pagamentos feitos a HENRIQUE teriam se dado em razão de operações de mútuo, não passa de uma mal arranjada tentativa de iludir a fiscalização e se esquivar da incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte** na forma prevista pelo RIR/1999, art. 674, § 1º. E pode-se relacionar vários motivos para tal conclusão.

A uma, porque **não é minimamente crível que tanto o beneficiário quanto a fonte pagadora tenham se “equivocado” em relação à natureza dos pagamentos**. Como já antes mencionado, HENRIQUE fez constar na sua DIRPF que seriam lucros recebidos (rendimentos isentos) – vide fl. 184 e Figura 2; enquanto a FIRST DISTRIBUIÇÃO registrou-os em sua contabilidade na conta “110204002002 - ANTECIPACAO DE LUCROS” (fl. 189).

A duas, porque **o suposto engano só teria sido constatado após a fiscalização ter perquirido as partes acerca dos pagamentos**, o que se deu em 13/08/2012. A nova justificativa (operações de mútuo) só surgiu em 19/09/2012, 37 dias após a respectiva intimação (fls. 32 e 33), tendo sido, inclusive, solicitada uma prorrogação de prazo (fl. 31) para uma informação que (se verdadeira) deveria estar prontamente disponível. Até mesmo o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), que seria devido caso realmente se tratasse de operações de mútuo, foi recolhido apenas em 19/09/2012 (vide fl. 33 e fl. 35), quando da apresentação da nova justificativa. Obviamente, o valor recolhido a título de IOF é muito inferior ao IRRF lançado de ofício nesta autuação (o IOF representa apenas cerca de 4% do IRRF realmente devido).

A três, porque **os “contratos de mútuo” deveriam ter sido levados a registro público (ao contrário do que aduz a fiscalizada)**. É infundada a pretensão de que os supostos contratos (que só vieram a lume após ter sido flagrada a incongruência da natureza originalmente atribuída aos pagamentos) venham agora operar seus efeitos contra o Fisco. Para tanto, seria necessário ao menos comprovar o registro público, como previsto no art. 221 do Código Civil. Do contrário, poderiam as partes, por exemplo, antedatar documentos para simular operações que não existiram. E diga-se: ainda que se tivesse providenciado o registro público (e não foi), remanesceriam as demais evidências no sentido de ser um negócio simulado.

A quatro, porque a suposta mutuante (FIRST DISTRIBUIÇÃO) contabilizava, à época dos pagamentos, mais de R\$ 29 milhões em prejuízos acumulados e insuficiência de recursos para quitar as obrigações de curto prazo. Ou seja, perante seus credores (inclusive o Fisco) a empresa aparentava enfrentar severas dificuldades; mas para o sócio podia “emprestar” R\$ 550 mil.

A cinco, porque a FIRST DISTRIBUIÇÃO jamais contabilizou as receitas (juros) que seriam decorrentes das supostas operações de mútuo. Foram verificadas tanto a escrituração do AC 2011 originalmente apresentada em 29/06/2012 quanto a escrituração “retificadora” do mesmo período transmitida em 04/09/2012. Note-se que a referida omissão se deu, inclusive, na segunda versão de sua escrituração do AC 2011, esta providenciada somente após a fiscalização ter solicitado esclarecimentos acerca dos pagamentos feitos a HENRIQUE.

A seis, porque **o suposto mutuário (HENRIQUE) simplesmente acumula vultosas dívidas perante o grupo FIRST e seus controladores (que são justamente seus pais)**

e sequer pode comprovar a origem financeira dos pagamentos que tem feito (melhor dizendo, repasses). Como exemplo:

- R\$ 500 mil devidos ao seu pai NATANEL;
- Saldo de R\$ 6,7 milhões ainda devido à FIRST S/A por conta da aquisição das quotas do capital da FIRST DISTRIBUIÇÃO;
- Aquisição de três veículos de luxo junto à FIRST S/A no decorrer do ano de 2011 (um Porsche 911 Carrera, um Nissan GTR Premium e uma BMW X6), com valor total informado de R\$ 904 mil. Vide campo “Dívidas e Ônus Reais” da DIRPF de HENRIQUE do AC 2011 [...].

[...]

E finalmente, a sete, porque os pagamentos feitos pela FIRST DISTRIBUIÇÃO a HENRIQUE (e deste prontamente repassados à FIRST S/A) são parte de um esquema maior, adrede engendrado em prejuízo da Fazenda Pública. Refere-se aqui à fraude a execução fiscal de débitos da OSATO ALIMENTOS. A empresa alienou sua principal unidade industrial quando já tinha vultosas dívidas inscritas em dívida ativa e encontrava-se em situação de insolvência. Ao cabo de várias operações societárias, os recursos desta alienação tem sido carreados para o grupo FIRST e seus controladores. O Apêndice do TVF descreve detalhadamente essas operações.

Conclui-se que **os pagamentos também não são decorrentes de operações de mútuo.**

Assim, caem por terra a causa (distribuição de lucros) e operações (mútuos) atribuídas aos pagamentos realizados pela FIRST DISTRIBUIÇÃO ao sócio HENRIQUE entre junho/2011 e fevereiro/2012, no total de R\$ 550 mil (vide Tabela 2), ficando estes sujeitos à incidência do Imposto de Renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% (RIR/1999, art. 674, § 1º). Reitere-se que ocorreu o efetivo recebimento dos valores (vide fls. 174 a 179).

O fato de HENRIQUE ter sido um mero repassador (interposta pessoa) de valores para a FIRST S/A não desnatura a tipicidade da tributação desses valores exclusivamente na fonte. Independentemente de quem tenha sido o beneficiário final, a hipótese de incidência do IRRF prevista no RIR/1999, art. 674, §1º, restou perfeitamente caracterizada: trata-se de pagamentos que não tiveram comprovada a operação ou a sua causa, não importando se foram efetuados ao sócio ou, de forma indireta, a um terceiro (no caso, a FIRST S/A).

75. Como se vê, a autoridade impugnou de forma veemente os contratos de mútuo apresentados. Dentre os argumentos elencados acima, a fiscalização aponta que os contratos de mútuo deveriam ter sido levados a registro público.

76. Os recorrentes rebatem tal argumento com base no art. 221 do Código Civil (CC):

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

77. Defendem que a *“formalidade é exigível apenas para conferir publicidade ao pacto ou quando se busca produzir efeitos contra terceiros. No caso de transações praticadas entre partes relacionadas, como é o caso, trata-se de providência absolutamente dispensável”*.

78. Os recorrentes olvidaram-se, entretanto, da parte final do art. 221 do CC, cujo dispositivo assenta que os efeitos do instrumento particular não se operam, a respeito de

terceiros, antes de registrado no registro público. É dizer, para ter força probante perante o Fisco o referido documento deveria conter registro público. A meu ver, a matéria deve ser analisada em maior profundidade. Vejamos.

79. Ante a impugnação dos contratos de mútuo por parte da autoridade fiscal e, tendo em vista tratar-se de documento particular não levado a registro, necessário recorrer, de forma supletiva e subsidiária³, ao Código de Processo Civil (CPC), com vistas a analisar a força probante de tais documentos.

80. Nos termos do CPC, o documento público em razão da fonte que o produz tem presunção de autenticidade que lhe dá o atributo de fé e confiança *erga omnes*⁴ (art. 405). De forma diversa, o documento particular - contrato de mútuo, por exemplo -, presume-se verdadeiro somente em relação aos signatários (art. 408).

Código de Processo Civil

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

[...]

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

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

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

Código de Processo Civil

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

I - o tabelião reconhecer a firma do signatário;

[...]

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

[...]

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

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

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

³ Lei nº 13.105, de 2015 (CPC/2015): Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

⁴ NEDER, Marcus Vinícius. Aspectos formais e materiais no direito probatório. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcus Vinícius; SANTI, Eurico Diniz de. (Coords.). A prova no processo tributário. São Paulo: Dialética, 2010, p. 25.

Código de Processo Civil

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

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

Código Civil

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

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

85. No caso, First Distribuição não apresentou o original durante o procedimento de fiscalização, tampouco em sede recursal. Limitou-se a justificar que “*os originais encontram-se na sede da empresa, em Pernambuco*” (e-fls. 37, 41-55) e apresentou somente cópia em .pdf, sem autenticação em cartório.

86. Sabe-se que o contrato de mútuo, em razão da facilidade de elaboração desse documento, em alguns casos configura-se uma prova simulada pelas partes com vistas a justificar um mútuo que na realidade não ocorreu.

87. Na simulação, as partes ocultam fatos concretos, escondendo-os ou inventando-os parcialmente. Trata-se de artifício com o objetivo de mostrar o irreal como verdadeiro com vistas a encobrir a existência do fato gerador de determinado tributo.

88. Ciente dessa possibilidade, a jurisprudência deste Carf firmou-se no sentido de que não basta a apresentação do contrato de mútuo para comprovar a operação, faz-se necessário a demonstração do fluxo financeiro da moeda / fluxo de numerário, ou seja, a comprovação i) de entrega do dinheiro por parte do mutuante e ii) de pagamento ou quitação do respectivo valor por parte do mutuário. Veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

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

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

numerário". (Acórdão Carf 2201-009.227, de 08/09/2021, Relator Sávio Salomão de Almeida Nóbrega)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

CONTRATO DE MÚTUO. EMPRÉSTIMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2003

CONTRATO DE MÚTUO. COMPROVAÇÃO DO FLUXO DE NUMERÁRIO.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2010

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

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

89. Nos termos do art. 373 do CPC, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. O que significa dizer, regra geral, que cabe a quem pleiteia, provar os fatos alegados, garantindo-se à outra parte infirmar tal pretensão com outros elementos probatórios.

90. Nessa esteira, com vistas a afastar a impugnação da autoridade fiscal em relação aos contratos e a pecha de contrato simulado, o contribuinte poderia ter apresentado os contratos originais durante o procedimento fiscal; o que permitiria à autoridade fiscal confirmar, mediante perícia, se fosse o caso, a veracidade ou não dos contratos. Com efeito, a depender do resultado, poderia comprovar a operação/causa dos pagamentos ou gerar consequências diversas, até mesmo penais, como crime de falsidade ideológica⁵ de contrato de mútuo, conforme já

⁵ Código Penal (Decreto-lei nº 2.848/1940): Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:

pronunciou o STJ. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CELEBRAÇÃO DE **CONTRATO DE MÚTUO. FALSIDADE IDEOLÓGICA.** ARQUIVAMENTO DE INQUÉRITO POLICIAL. INDEPENDÊNCIA. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7/STJ.

1. O Tribunal de origem concluiu que **os documentos acostados aos autos atestam a existência de uma manobra contratual com o escopo de eximir o recorrente de sua responsabilidade pelo recolhimento de tributo**, conclusão que não se afasta nem mesmo diante do arquivamento do inquérito policial instaurado para investigar a falsidade do referido contrato de mútuo. Nesse contexto, qualquer pretensão no sentido de desconstituir tal premissa ensejaria necessariamente o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, providência vedada pela Súmula 7/STJ.

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp n. 1.521.594/ES, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 16/6/2015, DJe de 26/6/2015.)

91. As recorrentes poderiam ainda provar a veracidade do mútuo mediante outros documentos decorrentes dos próprios contratos, como prova de pagamento do mútuo ou prorrogação dos contratos. Explico.

92. Durante o procedimento fiscal o contribuinte apresentou três contratos de mútuo: um contrato de R\$450.000,00, assinado em 10/06/2011 (e-fls. 41) e dois contratos de R\$50.000,00, assinados em de 10/01/2012 e 22/02/2012 (e-fls. 43 e 45); todos com data de vencimento em 31/12/2012. As cláusulas do contrato, exceto valor e prazo de vigência, são idênticas, conforme elencado no contrato de R\$450.000,00. Veja-se:

MUTUANTE/CONTRATADA: FIRST DISTRIBUIÇÃO DE ALIMENTOS LTDA., [...] neste ato representada por seu administrador **Natanael Santos de Souza**, [...].

MUTUÁRIO/CONTRATANTE: HENRIQUE MARTINI DE SOUZA [...]

CLÁUSULA PRIMEIRA: O MUTUANTE entregará ao MUTUÁRIO valor expresso em moeda corrente nacional, na quantia total de R\$ 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil reais), mediante transferência bancária, nas seguintes datas:

- a) R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), no ato da assinatura do presente instrumento;
- b) R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), em 23/09/2011;
- c) R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), em 09/11/2011;
- d) R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), em 28/11/2011.

CLÁUSULA SEGUNDA: O prazo de vigência deste contrato é de 570 (quinhentos e setenta) dias.

Parágrafo Único: **O MUTUÁRIO entregará o valor do principal, acrescido de juros, em parcela única, com vencimento no último dia do prazo de vigência, em 31/12/2012.**

CLÁUSULA TERCEIRA: A importância mutuada ficará sujeita a 1,3% (um vírgula três por cento) de juros ao mês, na forma legal.

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, de quinhentos mil réis a cinco contos de réis, se o documento é particular. (Vide Lei nº 7.209, de 1984)

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

CLÁUSULA QUARTA: Todo e qualquer atraso no pagamento da obrigação acarretará no acréscimo de multa de 2% (dois por cento), juros de 1% (um por cento) ao mês e correção monetária pró rata dia, que será contado até a data da efetiva satisfação do MÚTUO, sendo facultado, outrossim, ao MUTUANTE, tomar todas as medidas judiciais e extrajudiciais para salvaguarda dos seus interesses, cujas despesas decorrentes e mais honorários de advogado, se tal for o caso, serão de responsabilidade do MUTUÁRIO.

[...]

CLÁUSULA SEXTA: Fica o MUTUANTE, na data da concessão do crédito, obrigado ao recolhimento de IOF à alíquota de 0,0041% ao dia, sobre o período de vigência do presente contrato, conforme determina a Lei nº 9.779/99, art. 132 e Instrução Normativa nº 907/2009, art. 72.

Parágrafo Primeiro: Além da alíquota fixada no caput desta cláusula, a MUTUANTE obriga-se ainda ao recolhimento da alíquota adicional do IOF no percentual de 0,38%, nos termos do Decreto 6.306/07, art. 72, § 15.

Parágrafo Segundo: **Havendo prorrogação do prazo para liquidação da obrigação, sujeita-se o MUTUANTE a recolher IOF referente ao novo período de vigência estipulado no termo aditivo.**

93. Como se vê, todos os contratos venceram em **31/12/2012**, data em que deveria ser quitado o empréstimo. No caso de prorrogação, o mutuante deveria recolher o IOF referente ao novo prazo estabelecido no aditivo contratual. Os recorrentes apresentaram recurso voluntário em **03/07/2014**, ou seja, dois anos e meio após a data de vencimento dos contratos de mútuo; todavia, não consta dos autos nenhum documento comprobatório da quitação do contrato ou da respectiva prorrogação.

94. Ante o exposto, entendo assistir razão à autoridade fiscal ao afirmar que os contratos de mútuos seriam “*uma mal arranjada tentativa de iludir a fiscalização e se esquivar da incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte*”. As diversas versões apresentadas para os pagamentos efetuados, a não apresentação dos contratos originais, bem como a não comprovação de quitação ou prorrogação do mútuo, a meu ver, são suficientes para demonstrar que tais contratos são simulados, o que além não comprovar a operação/causa do pagamento configura motivo para atrair a responsabilidade solidária, conforme veremos mais adiante, bem como para qualificação da multa.

95. Nestes termos, considerando todo quadro fático apurado pela autoridade fiscal e diante da não comprovação da operação ou causa do pagamento efetuado ao sócio, reputa-se correta a tributação exclusiva na fonte à alíquota de 35%.

Multa qualificada.

96. Alegam os recorrentes impossibilidade de “*aplicar conjuntamente a multa de ofício, de 75% ou de 150%, pois isso representaria um bis in idem inadmissível. E a multa de 150% de forma alguma pode incidir na espécie porque, na própria confirmação do art. 61, não está presente a figura da fraude*”. Por fim, pleiteiam o afastamento da multa qualificada de 150%, ao argumento de inexistência dolo que autoriza sua incidência, caracterizado indevido *bis in idem*.

97. Também não assiste razão à recorrente.

98. O argumento dos recorrentes 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 onerosa. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei n.º 8.981, de 1995, prevista em seu art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei n.º 9.250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

99. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo⁶ não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, a multa qualificada deve ser aplicada. O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o referido pagamento. Deixar de aplicá-la à hipótese vertente, ao argumento de dupla penalidade, significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considerá-lo inconstitucional, o que é vedado a este Carf.

100. No tocante à multa qualificada de 150%, o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, determina a aplicação desse percentual “*nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964*”, ou seja, no casos de sonegação, fraude e conluio.

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração** e nos de **declaração inexata**; (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será **duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502**, de 30 de novembro de 1964, **independentemente** de outras penalidades administrativas ou **criminais** cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

101. Embora a expressão “*evidente intuito de fraude*” tenha sido retirada do texto legal, sua essência permaneceu, porquanto a aplicação da multa qualificada foi remetida para as condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, previstas na Lei n.º 4502, de 1964.

Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964

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

⁶ CTN. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

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

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

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

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

102. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou a multa em razão da caracterização de fraude e conluio. Veja-se:

Na presente autuação restaram caracterizadas a fraude e o conluio. A fiscalizada, o administrador (NATANAEL) e o sócio/beneficiário imediato dos pagamentos (HENRIQUE) agiram dolosamente ajustados entre si de forma tendente a modificar característica essencial da obrigação tributária principal. Como se tratava de repasses decorrentes de origem escusa (fraude à execução fiscal), tentaram, primeiro, justificar pagamentos com lucros inexistentes e, depois, com operações de mútuo que à toda evidência foram simulados. O resultado pretendido foi a evitação do IRRF (RIR/1999, art. 674, § 1º).

Isto posto, aplica-se multa de 150% sobre o IRRF ora lançado de ofício.

103. Como bem observou a decisão recorrida, “*O simples fato de simular operação de distribuição de lucro e, posteriormente, a de operação de mútuo, com intuito de comprovar a causa da entrega dos recursos ao sócio Henrique, por si só, reputam-se suficientes para justificar a aplicação da multa qualificada, diante do disposto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 199*”.

104. Enfim, uma vez verificada a simulação dos contratos de mútuo, em conluio com a First Distribuição, na figura dos seus respectivos sócios, Natanael Santos de Souza e Henrique Martini de Souza, com vistas a fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa qualificada.

Responsabilidade Solidária

105. A autoridade fiscal considerou como responsáveis solidários **Natanael Santos de Souza, Henrique Martini de Souza e First S/A**, principal empresa do Grupo First.

106. Os responsáveis solidários alegam, em síntese, ausência de causa para imputação de responsabilidade tributária, inexistência de confusão patrimonial e desvio de finalidade, inexistência de violação ao art. 135, III, do CTN e inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN.

107. Vejamos.

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

gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

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

110. Embora o CTN estabeleça que a responsabilidade prevista no art. 135, III seja de caráter pessoal – entenda-se, exclusiva do sócio-gerente – o que desperta controvérsia, entendemos tratar-se de responsabilidade solidária⁷, pois se o art. 128 do CTN exige lei expressa para atribuir responsabilidade a terceiro, de igual modo a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve estar prevista em lei. Outro ponto a reforçar esse posicionamento é a própria súmula 430⁸ do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal.

111. A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

112. Nesse sentido já se manifestou o STF:

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

[...]

A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência no sentido de que **apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado**, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito – má

⁷ MACHADO, Hugo de Brito Machado. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 189. TORRES, Heleno Taveira. Responsabilidade de terceiros e desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 16, 2012. p. 125,127. ROCHA, Alessandro Martins dos Santos. Responsabilidade tributária de administradores com base no artigo 135, inciso III, do código tributário nacional. Revista da Receita Federal - Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, 01, n. 02, jan./Jul 2015. 168-189. No mesmo sentido o Ac. CARF 9101-002.954, de 03 de julho de 2017. FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Responsabilidade tributária, solidariedade e interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação. In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedia, 2020. p. 226.

⁸ Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

gestão ou representação **por prática de atos** com excesso de poder ou **infração à lei**, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Trecho do voto do RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe 09-02-2011)

113. Na mesma linha o STJ:

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

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

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

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

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

115. No âmbito do STJ⁹, prevalece o posicionamento no sentido de que “*o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível*”. Nesse sentido, continua o STJ, “*feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação*¹⁰”. O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.

⁹ Entre os paradigmas principais destacam-se: REsp 834.044/RS, DJe: 15 de dezembro de 2008 e REsp 884.845/SC, DJ:18 de fevereiro de 2009. No mesmo sentido: REsp 611.964/SP, DJ: 10 de outubro de 2005; REsp 859.616/RS, DJ: 15 de outubro de 2007; AgInt no REsp 1.558.445/PE, DJe: 03 de maio de 2017; AgInt no AREsp 942.940/RJ, DJe: 12 de setembro de 2017; AgInt no AREsp 1.035.029/SP, DJe: 30 de maio de 2019.

¹⁰ Esse trecho consta da página 9 do voto do Relator no REsp 884.845/SC.

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

117. Necessário verificar, portanto, se há nexos causal entre a conduta praticada pelos responsáveis solidários e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco.

118. Pois bem.

119. Ante as condutas detalhadas pela autoridade fiscal (item 7, e-fls. 584 e seg.), entendo que **Natanael Santos de Souza**, administrador da First Distribuição de Alimentos e da First S/A, e **Henrique Martini de Souza**, sócio da First Distribuição de Alimentos, ao assinarem os contratos de mútuos simulados, conforme elencado acima, praticaram infração à lei, bem como buscaram atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto - pagamento sem causa - uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; daí, dar uma aparência de mútuo. Tais condutas atraem a responsabilidade tributária tanto do art. 135, III, quanto do 124, I, ambos do CTN. Portanto, devem ser mantidas tais responsabilidades.

120. Em relação à **First S/A**, principal empresa do grupo FIRST, a fiscalização entendeu haver interesse comum na situação que constituiu os fatos geradores (art. 124, I, CTN), em razão de alegada fraude contra credores, em especial a Fazenda Pública. Sustenta ainda que a First S/A foi a principal interessada, porquanto “*a verdadeira (e escusa) causa dos pagamentos consistia em fechar o ciclo de transferência de ativos da insolvente OSATO ALIMENTOS para a FIRST S/A. Obviamente, o esquema visava que tal desígnio não fosse revelado, frustrando qualquer tentativa de os credores da OSATO ALIMENTOS satisfazerem seus haveres*”.

121. Como dito antes, somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro (124, I, CTN). É necessário provar a participação do terceiro na ocorrência do fato gerador. No caso do IR-Fonte, decorrente de pagamento sem causa, não restou demonstrada a participação da First S/A, senão o interesse econômico. Nesse sentido entendo que deve ser afastada tal responsabilidade.

Conclusão

122. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a responsabilidade tributária da pessoa jurídica First S/A.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior - Relator