



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720181/2020-74</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-001.357 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SMARTFIT ESCOLA DE GINASTICA E DANÇA S. A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF**

Ano-calendário: 2015, 2016

PAGAMENTO SEM CAUSA/OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. CAUSA ILÍCITA.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de trinta e cinco por cento, o pagamento cuja causa ou a operação não for comprovada. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

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

No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, dedução de custos/despesas 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; especificamente na qualidade de substituto tributário. Tanto que a base de cálculo deve ser

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

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

#### REDUÇÃO DE CAPITAL. JUSTIFICATIVA. COMPROVAÇÃO.

A redução do capital pode ocorrer se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados; ou se for excessivo; logo, não fica ao livre arbítrio da sociedade. Faz-se necessário, portanto, uma justificativa, a qual deve ser comprovada, com vistas a evitar artifícios que objetivam somente escapar da incidência tributária, haja vista que a redução de capital de capital com devolução aos sócios, em determinada hipótese, não está sujeita à tributação, nos termos do art. 22 da Lei 9.249/95.

Demonstrado que a redução do capital do capital por ser excessivo não foi provada, tem-se uma causa ilícita da qual decorreu os pagamentos isentos a todos os sócios. O que justifica a tributação pelo IR-Fonte dos pagamentos decorrente da redução irregular de capital, mesmo aqueles referentes a dividendos antecipados convertidos em redução de capital.

#### ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO E ART. 149, VII DO CTN. SIMULAÇÃO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO SIMPLES.

A despeito da falta de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, o art. 149, VII assenta que o lançamento deve ser efetuado quando se comprove que o sujeito passivo ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. No caso, a autoridade fiscal entendeu ter havido simulação.

A simulação pode ser vista sob dois prismas: i) simulação qualificada, em que há evidente intuito de fraude; as partes ocultam fatos, 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; sujeita à multa qualificada; e ii) simulação simples, em que o contribuinte cumpre com todas as regularidades formais, solicitações do Fisco, publicidade e registro dos atos societários etc., mas na essência, a operação não é oponível ao Fisco; sujeita à multa de ofício normal.

Os eventos societários e os negócios jurídicos, regulados tanto pelo direito privado quanto pelo direito tributário, não têm um fim em si mesmo, porquanto existem para servir a determinadas finalidades práticas ou propósitos econômicos. Assim, não basta haver regularidade formal sob o aspecto jurídico, tampouco que o negócio jurídico seja feito “às claras” para qualificá-lo como oponível perante o Fisco. Além disso, é necessário congruência entre as circunstâncias e propósitos concretos que cercam o negócio jurídico com os atos, operações função econômico-social que a ordem jurídica supõe estar subjacente ao próprio negócio. É nesse contexto que deve ser analisada a questão da simulação, o que demanda a análise cuidadosa do caso concreto.

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

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

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

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

A responsabilidade solidária por interesse comum, prevista no art. 124, I, do CTN, aplica-se tanto aos sujeitos que figuram no mesmo polo da relação jurídica tributária, quanto aos terceiros que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Entre esses terceiros deve ser responsabilizado aquele que pratica atos mediante

fraude, dolo ou simulação, em conjunto ou com consentimento do contribuinte, com o fim de alterar características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Necessário, portanto, a configuração do dolo.

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

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2015, 2016

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS.

A multa majorada (100%) exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. 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. A Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

No caso, o contribuinte evitou a incidência tributária mediante interpretação equivocada da norma; todavia nada omitiu do Fisco; pelo contrário, apresentou toda documentação, observou a legislação societária, com divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, o que inclusive permitiu ao Fisco iniciar o procedimento fiscal. Trata-se de simulação simples (multa de 75%). Tivesse o contribuinte ocultado do Fisco todos os esses fatos, fraudado documento, ou induzido o Fisco a erro com informações falsas ter-se-ia uma simulação qualificada (multa de 150%).

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial aos recursos voluntários do contribuinte e dos responsáveis tributários para: i) afastar a multa qualificada/majorada, reduzindo-a de 150% para 75%; ii) afastar a responsabilidade tributária do responsável Pátria Investimento Ltda, nos termos do voto do Relator; vencidos os

Conselheiros Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, que dava provimento ao recurso voluntario, e Jeferson Teodorovicz, que dava provimento em menor extensão para afastar somente a responsabilidade tributária de Edgard Corona.

Sala de Sessões, em 17 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

**Efigênio de Freitas Júnior** – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração para cobrança de Imposto de Renda Retido na Fonte (IR-Fonte), referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2016 e 2017, no montante total de R\$ 86.065.399,74 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 150%.

2. Segundo a autoridade fiscal, o contribuinte efetuou as seguintes operações:

Comprovou-se, por meio dos registros na conta contábil 1101022033 - BANCO SANTANDER, que a empresa:

a) após aumentar seu capital social em R\$ 191.144.512,26 entre 2 de janeiro e 22 de dezembro de 2015, período em que contraiu empréstimos de R\$ 85 milhões – comprovando-se a necessidade de capital para desenvolver suas estratégias empresariais – apurou prejuízo naquele ano-calendário e forjou uma redução de capital em assembleia geral extraordinária realizada em 23 de dezembro de 2015 (dia seguinte ao que foi realizada uma AGE que aprovou um aumento de capital social no valor de R\$ 55 milhões) para transferir parte dos valores aportados por acionistas naquele ano e em 2016 para o fundador do grupo SmartFit e seus filhos, que não aportaram capital nos aumentos autorizados pelas AGE de 7 e de 22 dezembro de 2015 e receberam, em 19 de maio de 2016, parte desses valores investidos na empresa;

b) realizou, entre 20 de janeiro e 20 de agosto de 2016, pagamentos a seus acionistas, a título de dividendos antecipados relativos àquele exercício; às 10h de 5 de setembro de 2016, AGE aprovou um aumento no capital social e nas reservas de capital no valor total de R\$ 187.647.486,87. **Três horas após a aprovação do referido aumento, outra AGE deliberou que haveria um excesso de capital social no valor de R\$ 33.610.464,00 e aprovou uma redução do mesmo nesse montante, também para transferir parte dos valores aportados por acionistas em 2016 para o fundador do grupo SmartFit e seus filhos**, que não investiram dinheiro na autuada naquele ano.

Observe-se que foi aproveitada a transferência de valores a título de antecipação de dividendos para se tentar “converter” tais “antecipações” em pagamentos relativos à “redução de capital”. Isso porque era claro, em setembro de 2016, que a empresa, assim como ocorreu em 2015, também apuraria prejuízo em 2016, o que implicaria no fato de os acionistas terem que devolver tais antecipações de dividendos, sob pena de configuração de pagamento sem causa. Assim, para transferir à família Corona valores aportados na

SMARTFIT pelos outros sócios e para evitar a devolução dos “dividendos antecipados” em 2016, forjou-se nova redução de capital em 2016. Acrescente-se que, além do aumento de capital social e reservas de capital de R\$ 187,65 milhões três horas antes da aprovação da redução de capital de 5 de setembro, em 2016 a empresa contraiu empréstimos de R\$ 69,5 milhões e emitiu debêntures no valor total de R\$ 180 milhões, o que reforça a necessidade de capital para execução de suas políticas empresariais naquele ano.

3. Em razão das operações acima, a autoridade fiscal entendeu que houve pagamento sem causa, efetuou o lançamento de IR-Fonte contra a contribuinte Smartfit Escola de Ginastica e Dança S.A, doravante Smartfit, e imputou responsabilidade tributária aos responsáveis solidários Edgard Gomes Corona, diretor presidente da Smartfit e presidente do respectivo Conselho de Administração, e Pátria Investimentos Ltda., administradora dos quatro fundos de investimento que detinham, em conjunto, 50% das ações ordinárias da Smartfit. Veja-se:

Tendo em vista que a SMARTFIT ESCOLA DE GINASTICA E DANÇA S.A., CNPJ 07.594.978/0001-78, confirmou a esta fiscalização, no curso do TDPF-F nº 08.1.90.00-2020-00362-4, que **realmente fez os pagamentos aos sócios**, na forma registrada em sua contabilidade e em atas de assembleias assinadas pelos sócios ou seus respectivos representantes, a lavratura de Auto de Infração para constituição de ofício do crédito tributário relativo ao IRRF sobre pagamento sem causa incluiu na **sujeição passiva**:

a) a **fonte pagadora SMARTFIT ESCOLA DE GINASTICA E DANÇA S.A.**, CNPJ 07.594.978/0001-78, à qual compete reter o Imposto de Renda incidente sobre pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não comprovada a sua causa, [...];

b) o responsável tributário EDGARD GOMES CORONA, CPF 000.846.408-12, que, além de ter sido o maior beneficiário das fraudes, recebendo valores aportados na empresa por outros sócios, era diretor presidente da empresa, presidente do Conselho de Administração da fiscalizada e exercia, direta ou indiretamente, o poder político relativo a 50% das ações com direito a voto durante o período de ocorrência dos fatos geradores [...];

c) o responsável tributário PÁTRIA INVESTIMENTOS LTDA., CNPJ 12.461.756/0001-17, administradora dos quatro fundos de investimento que detinham, em conjunto, 50% das ações ordinárias da SMARTFIT (FIP Pátria Brazilian Private Equity Fund III, CNPJ 09.225.839/0001-00; FIP Pátria Economia Real, CNPJ 09.081.760/0001-45; FIP Brasil Private Equity III, CNPJ 11.327.001/0001-61; e FIP Pátria Fit, CNPJ 11.512.679/0001-14) e cujos votos correspondentes a tais ações foram fundamentais para aprovar as reduções de capital simuladas nas assembleias gerais extraordinárias de 23 de dezembro de 2015 e das 13h de 5 de setembro de 2016.

[...]

Foi comprovado o **conluio**, nos termos do art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, entre os fundos de investimento e EDGARD CORONA para, por meio das reduções de capital simuladas, executar as fraudes que transferiram para os membros da família Corona, sem o pagamento de tributos por parte da SMARTFIT, parte dos valores aportados na empresa em decorrência dos aumentos de capital autorizados em 7 e 22 de dezembro de 2015 e 5 de setembro de 2016, tentando impedir a ocorrência do fato gerador do IRRF sobre pagamentos sem causa a acionistas.

**Demonstrou-se o interesse comum dos fundos de investimento administrados** pela PÁTRIA INVESTIMENTOS LTDA., CNPJ 12.461.756/0001-17, nas situações que constituíram os fatos geradores da obrigação principal, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN e do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 4, de 2018. No entanto, como fundos de investimento não têm personalidade jurídica no Brasil, a responsabilidade tributária da PÁTRIA INVESTIMENTOS LTDA., CNPJ 12.461.756/0001-17, decorre da combinação do art. 124, inciso I, do CTN com o art. 32 da Lei nº 9.532, de 1997, que determina que a retenção e o

recolhimento do Imposto de Renda relativo a operações realizadas por meio de fundos de investimento cabem ao administrador do fundo, pessoa jurídica autorizada pela CVM para o exercício profissional de administração de carteiras de valores mobiliários e responsável pela administração do fundo (Instrução CVM nº 555, de 2014, art. 2º, inciso I).

4. Em impugnação o contribuinte e os responsáveis solidários refutaram os argumentos da fiscalização, conforme tópicos elencados a seguir:

**Contribuinte**

Nulidades do auto de infração.

Erro na Aplicação do Direito.

Erro na determinação da base de cálculo tributável pela tese “macro” defendida pela Fiscalização.

Impossibilidade jurídica de aplicação do IRF em razão de pagamento sem causa.

O pressuposto de aplicabilidade do IRF – A inexistência de renda.

Existência de causa comprovada – a impossibilidade de aplicação do artigo 61, § 1º, da Lei 8.981/95.

Impossibilidade jurídica da desconsideração do ato jurídico perfeito: a regularidade das reduções de capital e a necessária observância da legislação societária.

Pagamento “sem causa” e o entendimento do CARF: a delimitação do conceito e da aplicação do artigo 61, §1º da Lei 8.981/95.

Inexistência de simulação, fraude ou conluio e seus efeitos.

Abusividade da multa aplicada.

**Responsável solidário Edgard Gomes Corona**

Descabimento da responsabilização pessoal do impugnante – o Fisco não comprovou a incorrência em qualquer das condutas previstas no artigo 135 do CTN.

**Responsável solidário Pátria Investimentos Ltda.**

Nulidade do termo de responsabilidade tributária.

Erro na identificação do sujeito passivo e o fundamento legal equivocado

Inexistência de responsabilidade tributária e o mérito da exigência do IRF.

Inexistência de fato gerador da obrigação tributária.

Inexistência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Jurisprudência majoritária sobre o assunto.

5. Ambos os responsáveis solidários contestaram também o lançamento de ofício, cujas alegações encontram-se abrangidas pelas alegações apresentadas na impugnação do Contribuinte Smartfit.

6. A decisão recorrida rejeitou as preliminares do contribuinte e dos responsáveis solidários e julgou improcedentes todas as impugnações, conforme ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2015, 2016

**Pagamento sem Causa Comprovada. Existência de mais de uma Causa Provável. Caracterização.**

A previsão da incidência do IRRF constante do artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995 se aplica a situações em que não seja possível estabelecer a causa jurídica exata subjacente ao pagamento realizado. A existência de múltiplas causas prováveis não afasta a subsunção ao referido dispositivo legal.

**Pagamento sem Causa Comprovada. Determinação da Base de Cálculo. Incidibilidade dos Efeitos Jurídicos para o Lançamento.**

A implausibilidade da operação de devolução de capital - justificada por seu excesso, em momento imediatamente posterior a um robusto aumento - não afasta a causa do pagamento apenas para quem se aproveitou diretamente da redução tributária, mas para todo o pagamento a título de redução de capital, dado que as circunstâncias são as mesmas.

**IR com Retenção Exclusiva na Fonte. Caracterização do Aspecto Temporal da Incidência. Compatibilidade com Imputação de Responsabilidade Solidária.**

A exclusividade a que se refere a regra de retenção exclusiva na fonte diz respeito ao tipo de incidência a ser adotada: a título ou não de antecipação na declaração de ajuste. Essa qualificação da incidência não tem efeitos quanto às atribuições de responsabilidade previstas nos art. 124 e 135, do CTN.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2015, 2016

**Ajustes de Base de Cálculo. Possibilidade, quando decorrente de análise de situações fáticas. Inexistência de vício de nulidade.**

O erro na apuração da matéria tributária somente constitui vício no lançamento caso esse erro esteja associado à incorreta qualificação jurídica dos fatos pela Autoridade Fiscal. Não se caracteriza vício no lançamento os ajustes necessários

da base de cálculo decorrentes da procedência de alegações do impugnante em relação a situações fáticas.

**Responsabilidade Solidária. Possibilidade, quando decorrente de análise de situações fáticas. Inexistência de vício de nulidade.**

Nos casos em que a responsabilidade solidária prevista nos art. 124 e 135, do CTN, decorra de ato ilícito, não há que se cogitar liame com a regra matriz do tributo lançado. A relação obrigacional se instalará por força dos citados artigos e não por determinação da regra matriz do tributo exigido.

**Arguições de inconstitucionalidade. Limites de competência das instâncias administrativas.**

Alegações de inconstitucionalidade quanto à aplicação da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal. Cabe à autoridade administrativa cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas.

O mesmo se aplica às alegações de ofensa a princípios consagrados, implícita ou explicitamente, na Carta Magna. Tais princípios dirigem-se aos órgãos legiferantes e, portanto, deve-se pressupô-los devidamente observados nas normas vigentes.

**Impugnação Improcedente**

Crédito Tributário Mantido

7. Em recurso voluntário, contribuinte e responsáveis tributários apresentaram as seguintes alegações, as quais serão analisadas em detalhe no voto.

**Contribuinte**

8. Alega, em síntese:

- i) nulidade do auto de infração por erro de direito; erro na determinação da base de cálculo tributável; e impossibilidade jurídica de aplicação do IRF em razão de pagamento sem causa;
- ii) comprovação de que não existe rendimento transferido para seus acionistas em razão das reduções de capital promovidas no período questionado, já que todas as remessas se referem a devolução do capital investido, devendo ser afastada a presunção de renda como autorizadora da aplicação §1º do artigo 61 da Lei 8.981/95;
- iii) os pagamentos realizados em função das reduções de capital tiveram como beneficiários seus acionistas os quais foram plenamente identificados pelas próprias Autoridades Fiscais no TVF, fato incontroverso ao presente processo administrativo;
- iv) regularidade formal das operações foi amplamente reconhecida pelas Autoridades Fiscais no TVF e chancelada pela DRJ09 quando do julgamento das Impugnações apresentadas pela Recorrente e demais coobrigados, sendo, portanto, fato incontroverso ao presente processo administrativo;
- v) as “causas” desses pagamentos foram as reduções de capital realizadas no período e identificadas e que, do ponto de vista societário ou tributário, não podem ser desqualificadas pelas Autoridades Fiscais (cabe somente aos acionistas definirem que o capital seria “excessivo”, não sendo possível que terceiros que não sejam credores, questionem essa deliberação); e
- vi) a jurisprudência administrativa está em consonância com o entendimento da Recorrente, já que considera que a identificação da “causa” independente de sua natureza jurídica. Seja ela lícita ou ilícita, desde que seja identificada, não será possível aplicar o artigo 61, § 1º, Lei 8.981/95. Não deve se confundir a verificação da “causa” de um pagamento com a análise sobre a necessidade, normalidade e usualidade, aplicável às deduções de despesas.

### **Responsáveis solidários**

9. Reiteram os argumentos do contribuinte quanto ao mérito da autuação; quanto à responsabilidade tributária, alegam, em síntese:

#### **Edgard Gomes Corona**

- i) ilegitimidade passiva por inoccorrência das hipóteses previstas no inciso iii, do artigo 135, do CTN;
- ii) a jurisprudência do Carf afasta a responsabilização solidária de terceiros em autuações de pagamento sem causa; cita julgados;

#### **Fundo Pátria Investimento Ltda. (PILTDA)**

- iii) inexistência de interesse comum na situação que supostamente configurou o ilícito;
- iv) cita o interesse comum do Parecer Normativo RFB 4, de 2018 e decisões do Carf.

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

11. É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

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

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

**Preliminar de nulidades do auto de infração****Erro na aplicação do Direito. Erro na determinação da base de cálculo tributável pela tese “macro” defendida pela Fiscalização**

14. Aduz a recorrente que as Autoridades Fiscais cometeram erro de direito ao descreverem determinadas condutas da Recorrente e demais coobrigados que implicaram reduções de capital, mas atribuíram efeitos jurídicos equivocados a eles. Aponta que ao qualificar a conduta como simulada e identificar uma realidade subjacente, supostamente “verdadeira”, as Autoridades Fiscais deveriam ter aplicado o Direito a elas relacionado, e nunca qualificarem tal situação como operação cuja causa não tenha sido comprovada”.

15. Alega que “com a descrição fática que as próprias Autoridades Fiscais realizaram no TVF, não seria possível interpretar que os fatos ali narrados representariam um pagamento em que a operação ou sua causa não teriam sido comprovadas. As Autoridades Fiscais, para qualificarem o conjunto de operações realizadas pela Recorrente como simuladas, paradoxalmente, tiveram que comprovar a operação supostamente “verdadeira” ou a sua posta “real” causa”.

16. O pagamento tinha beneficiário identificado e causa clara: rendimento supostamente pago para o Edgar. Se esse é o fato subjacente que a Fiscalização tentou tributar, não há suporte lógico e fático para se aplicar o artigo 61 da Lei 8.981/95, que exige a existência de pagamento a beneficiário não identificado ou pagamento sem causa. Mesmo na hipótese levantada pela Autoridade Fiscal, não há nem pagamento a beneficiário não identificado, nem pagamento sem causa. Há, portanto, claro erro de Direito.

17. Caso se admita que os fatos narrados pelas Autoridades Fiscais tivessem comprovado que as reduções de capital empreendidas em 23.12.2015 e 5.9.2016 teriam sido, de fato, simuladas, o que se admite, apenas, para fins argumentativos, as Autoridades Fiscais teriam assumido que o pagamento realizado aos acionistas teria outra natureza que não a de redução de capital e, por assim o ser, deveriam gerar os efeitos tributários correspondentes, que jamais poderiam ser a imputação de IRF à alíquota de 35%, nos termos do artigo 61 da Lei 8.981/95.

18. Aduz que a Fiscalização, ao invés de assumir os efeitos de suas considerações, resolveu seguir o caminho mais fácil e que resultaria em um Auto de Infração de valor superior àquele que seria lavrado se considerasse as regras tributárias aderentes as suas próprias premissas

(ainda que aceitas apenas para fins argumentativos), qual seja: qualificar pagamentos supostamente simulados como pagamentos “sem causa”. Ocorre que, caso as próprias premissas das Autoridades Fiscais fossem verdadeiras, o que se admite apenas para fins argumentativos, haveria, apenas, dois únicos e possíveis caminhos para uma autuação.

19. Nessa linha, elenca duas hipóteses que a fiscalização poderia ter adotado com forma de tributação e discorre sobre elas. Assim, entrelaça os questionamentos em relação à matéria autuada e a matéria que poderia ser autuada, tudo em razão de seu inconformismo com o lançamento e aponta que “Causa estranhamento o fato de as Autoridades Fiscais terem optado por qualificar as operações questionadas como um pagamento causa e não como ganho de capital nesse contexto”.

20. Ocorre que o objeto destes autos é a matéria autuada e não as hipóteses que a autoridade fiscal poderia ou não ter adotado, tais hipóteses são meras conjecturas e não estão sob julgamento. De igual forma as observações da autoridade fiscal no sentido de que membros da família Corona objetivavam evitar ganho de capital não é objeto de julgamento. A matéria a ser julgada – reitero – é a higidez do lançamento de IR-Fonte e não suposições tanto do contribuinte quanto da recorrente.

21. O “erro de direito” cometido pelas Autoridades Fiscais, continua a recorrente, guarda uma gravidade tão relevante que a jurisprudência vinculante do STJ dispõe que não é possível modificar o Auto de Infração, caso constatado tal equívoco. Dessa forma, a única conclusão possível é que o presente Auto de Infração é integralmente nulo, devendo ser imediatamente cancelado por esse CARF, sem que as Autoridades Fiscais tenham a “oportunidade” de reapreciar a questão, sob pena de ofensa ao artigo 146 do CTN. Cita julgados do Carf.

22. Registra que não haveria motivo para que as Autoridades Fiscais tenham utilizado como base de cálculo todos os pagamentos realizados pela Recorrente a título de redução de capital no período. Se o objetivo era remunerar o Edgard e sua família, que apenas os valores direcionados a ele e a sua família deveriam ter sido autuados e não sobre o retorno do capital aportado por todos os acionistas, o que configura confisco do patrimônio da Recorrente e do restante de seus acionistas.

23. Observa que, segundo o caput do artigo 61, a incidência de IRF à alíquota de 35% é possível ressalvando-se o “disposto em normas especiais”. Assim, a norma específica prevista no artigo 28, § 10, da Lei 9.532/97, que isenta os rendimentos auferidos pelos fundos de investimento, deve ser considerada para o afastamento da regra prevista no referido artigo. Logo, o auto de infração teria cometido grave equívoco na quantificação do montante potencialmente tributável e deve ser considerado integralmente nulo.

24. Em resumo, defende a recorrente que as Autoridades Fiscais não poderiam ter capitulado os pagamentos realizados como “sem causa” comprovada, quando, para a configuração da simulação, essa causa teve que ser identificada (seja ela verdadeira – redução do capital social – seja ela a supostamente simulada (hipótese em que se admite apenas para argumentar) – realização de ganho de capital ou pagamento de rendimentos). A jurisprudência administrativa, nesse sentido, entende que havendo a identificação dos beneficiários e a efetiva realização da

operação – como ocorre no presente caso – deve-se, no mínimo, rastrear tais pagamentos para se aferir se seus beneficiários as tributaram corretamente, mas nunca justificar eventual autuação como um pagamento “sem causa”: este não é o escopo do artigo 61 da Lei 8.981/95; houve dimensionamento equivocado da base de cálculo.

25. Não assiste razão à recorrente.

26. Inicialmente pontuo que não é a repetição à exaustão de determinado posicionamento que o torna correto, tampouco a existência de posicionamento diverso do defendido configura erro de direito. É o caso. A recorrente na defesa do seu posicionamento entende que o simples fato de a Fazenda ter posicionamento diverso do seu configura erro de direito e mais, traz tal posicionamento – à exaustão – tanto em preliminar de nulidade quanto no mérito.

27. A defesa da recorrente baseia-se na premissa de que se houver beneficiário identificado e causa/operação comprovada, ainda que ilícita, não se aplica o artigo 61 da Lei 8991/95. A partir dessa premissa desenvolve a tese do erro de direito, cita várias hipóteses, erro no dimensionamento da base de cálculo e outras argumentações.

28. Como se vê, trata-se de matéria de mérito, tanto que a recorrente invoca tal premissa várias vezes ao longo do recurso voluntário, conforme veremos mais adiante.

29. Assim, afasto as preliminares de nulidade em razão de tratarem de matéria de mérito, o qual é analisado em tópico próprio.

### **Mérito.**

30. Aduz a recorrente que o artigo 61, §1º da Lei 8.981/95 é inaplicável ao presente caso porque em razão da falta dos seguintes pressupostos para sua aplicação: (i) os valores pagos comprovadamente não são renda, o que esvazia a possibilidade de incidência de IRF; (ii) os beneficiários dos pagamentos foram devidamente identificados, fato incontroverso no presente Auto de Infração; e (iii) houve causa nesses pagamentos, mesmo que ela tenha sido considerada “indevida” pelas Autoridades Fiscais.

31. Os pagamentos realizados pela Recorrente tiveram, sim, sua “causa” comprovada e identificada pelas Autoridades Fiscais, qual seja: as reduções de capital deliberadas nos dias 23.12.2015 e 5.9.2016. A ausência de “causa” apenas ocorreria se (i) as Autoridades Fiscais não pudessem identificar qualquer nexo de causalidade entre o valor recebido pelo sócio/acionista e sua motivação; ou (ii) a Recorrente não conseguisse explicar a razão de ter feito referidos pagamentos.

32. Acerca da redução de capital, com base em doutrina societária, defende que os únicos que poderiam, em tese, questionar a deliberação de redução de capital social no caso de “excesso” são os credores. Nessa linha, defende que (i) não há regras sobre capital mínimo ou máximo, (ii) o referido instituto não deve ser tratado com rigidez; (iii) não existem critérios objetivos para se determinar se o capital é o não excessivo para a sociedade; e, (iv) a deliberação

está inserida no “poder discricionário da administração e da assembleia geral da companhia, com relação ao qual não existe a possibilidade de exame de mérito por terceiros”. Em resumo, o artigo 173 da Lei das S/A não exige qualquer demonstração de que o capital seria excessivo, mas apenas que os acionistas o entendam como tal.

33. Estando determinado ato previsto no Direito Privado e sendo por esta legislação validado, também o deve ser pelo Direito Tributário, nos seus planos de existência, validade e eficácia. Assim, estando as reduções de capital de acordo com a legislação societária e cível, como reconheceu a DRJ, não há fundamento para que a legislação tributária as desconsidere, na linha do art. 109 do CTN.

34. Com base nos princípios da segurança jurídica e eficiência, previstos no artigo 2º Lei nº 9.784/99”, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, defende que os precedentes citados no recurso voluntário deveriam ser observados pela DRJ e por este Carf.

35. Defende ainda que mesmo na hipótese de a redução ter sido comprovadamente simulada ou as operações questionadas fossem irregulares e ilícitas, ainda assim, não se deve aplicar o artigo 61, §1º da Lei nº 8.981/95 porque (i) tributo não é sanção por ato ilícito, nos termos do artigo 3º do CTN; e (ii) a causa ainda assim seria plenamente identificada e comprovada.

36. Ademais, segundo o artigo 118 do CTN, o tratamento tributário não varia de acordo com a validade jurídica dos atos praticados pelo contribuinte.

37. Para justificar a redução do capital a recorrente apresenta as seguintes alegações em relação aos pontos questionados pela fiscalização:

292. De forma objetiva, foram levados em consideração determinados “indícios” que, em conjunto, sustentariam a tese fiscal da suposta simulação e, por consequência, o pagamento “sem causa”. Do lado da Recorrente, considerou que não teria apresentado “narrativa que aporte alguma racionalidade econômica ou comercial para as reduções, quase concomitantes com os aumentos de capital”.

293. O **primeiro desses indícios** seria a “contradição entre operações de aporte de recursos (via capital próprio e de terceiros) seguidas de significativas devoluções de recursos (reduções de capital)”.

294. Sobre isso, a Recorrente, [...] justificou a **necessidade dos aportes em razão do contexto de expansão que sua atividade passava**. Foram necessários recursos dos próprios acionistas (aqueles que os possuíam, evidentemente) e também de terceiros.

295. Especialmente em relação ao período de 2016, eventuais integralizações de capital seriam justificadas, também, como decorrência **do endividamento da sociedade** (como visto no item 114 do presente Recurso, os acionistas deveriam realizar aporte de R\$ 180 milhões de reais, sendo que pelo menos R\$ 150 milhões de reais deveriam permanecer no capital social e reserva de capital da Companhia até a data de 31 de dezembro de 2016 em razão das debêntures emitidas – como consta da escritura anexa à Impugnação – vide doc. nº 03 da Impugnação – fls 2.016-2.080).

296. As respectivas reduções de capital [...] tiveram como intuito **devolver uma parcela do capital investido a todos acionistas**. Mesmo que se consideradas as reduções de capital em conjunto, a Recorrente ressalta que, o capital social no período comportava tais retornos de investimento de forma independente dos aportes. Em outras palavras, **ainda que os aportes não tivessem sido realizados, ainda assim seria possível reduzir o seu capital social na forma como, de fato, o foi**.

297. **O segundo indício** residiria no fato de que as reduções teriam sido aprovadas logo após tais integralizações. Ou seja, o **espaço temporal** entre elas seria curto ou mesmo insignificante.

298. Nesse aspecto, realmente, **não há como se negar que o espaço de tempo entre os atos societários foi curto**. A questão que se coloca então é: qual seria o problema em se realizar atos societários diversos num mesmo dia ou um ato e, depois de alguns dias, outro?

299. Evidente que questionar a regularidade desses atos em razão de suas datas carece de qualquer fundamento. Eles foram subsequentes, mas também poderiam não ter sido.

300. **Um dos aspectos que pode ter influenciado nesse curto espaço de tempo é o fato de que tais atos precisariam ser assinados por uma pluralidade de acionistas** (à época, tais atos eram assinados fisicamente) e se aproveitou uma mesma data para a formalização de mais de um ato. Novamente, nada de irregular nisso.

301. **O terceiro indício** elencado pela DRJ09 seria a ausência de participação do grupo familiar Corona nas rodadas de capitalizações que foram promovidas no período questionado e, mesmo assim, ter sido “beneficiado” com as reduções de capital supostamente simuladas.

302. Nesse primeiro aspecto (ausência de participação do grupo familiar nas integralizações) **há diversas causas possíveis e plenamente razoáveis** para tanto.

Muito provavelmente não participaram porque não tinham recursos financeiros para tanto, ou mesmo não desejavam aumentar sua participação societária na Recorrente, seja ela de caráter ordinário ou preferencial.

303. A necessidade das integralizações se justifica na medida da expansão das atividades da Recorrente, bem como na necessidade da manutenção de lastro requerida na escritura de Debêntures emitidas no período. No mais, tais integralizações também marcaram o ingresso de novos investidores na Recorrente, como também já informado no Capítulo V do presente Recurso.

304. Sobre a participação do grupo familiar Corona nas reduções de capital, a justificativa é deveras simples: participaram porque todos os acionistas participaram e tiveram suas respectivas participações acionárias contempladas de forma proporcional.

305. Cabe ressaltar nesse ponto, que se o real objetivo fosse remunerar o Edgard e apenas ele e sua família, as reduções de capital não teriam sido realizadas de forma proporcional, beneficiando todos os seus acionistas, mas sim apenas aqueles que “deveriam” ter sido remunerados (é possível realizar reduções de capital desproporcional).

306. Contra esse fato que, no entender da Recorrente, deveria refutar qualquer intuito remuneratório em relação ao Edgard e sua família, as Autoridades Fiscais e a DRJ09 – de forma negacionista, pode-se dizer – alegam que as distribuições foram proporcionais base de garantir uma “aparência de legalidade à simulação de redução de capital”.

[...]

308. A proporcionalidade das reduções de capital deveria ser mais do que suficiente para se demonstrar que a intenção da Recorrente e demais coobrigados não era remunerar o Edgard e sua família, mas sim reduzir o capital de forma igualitária e sem cancelamento de ações.

[...]

321. Contra as presunções criadas pelas Autoridades Fiscais, a Recorrente comprovou que não há qualquer motivo para que as reduções de capital sejam consideradas “simuladas”, já que (i) beneficiaram todos os acionistas, (ii) foram aprovadas pelos credores da sociedade, aqueles que, nos termos do artigo 174 da Lei das SA, poderiam apresentar objeções à diminuição do capital da Recorrente; e (iii) foram registradas, contabilizadas e pagas de forma correta, o que ratifica que nada foi feito às escondidas e nenhum efeito jurídico diferente daqueles existentes na Lei das SA foi verificado na realidade concreta.

38. Vejamos a legislação sobre o tema.

**IR-Fonte**

39. 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.

40. 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**.

41. 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**.

42. 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.

43. Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres<sup>1</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”.

44. 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

<sup>1</sup> 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.

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.

45. Na espécie, não procede o argumento de que o tratamento tributário não varia de acordo com a validade jurídica dos atos praticados pelo contribuinte, conforme previsto no art. 118<sup>2</sup> do CTN. Tal linha de raciocínio, além de incentivar atividades ilícitas com vistas a obter vantagens tributárias indevidas e promover a burla ao Fisco, contraria a transparência fiscal. Permitir que causa ilícita configure direitos ou afaste a tributação é atuar, de forma indireta, como legislador positivo com vistas a “legalizar o ilícito” o que esvazia o Direito Tributário que tem como pressuposto básico a licitude dos atos do Contribuinte e do Fisco.

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).

46. 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.

47. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte seja com multa ofício ou qualificada e o seu caráter punitivo, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concordo que se trata de uma tributação pesada. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 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.

48. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo<sup>3</sup> 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 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.

49. 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

<sup>2</sup>CTN. Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

<sup>3</sup>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.

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.

50. 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.

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

52. Quanto à alegação de que a cobrança de imposto de renda em valor superior à própria base fere princípios de capacidade contributiva, ou seja, configuram verdadeiro confisco, trata-se de alegação indireta de constitucionalidade de lei, matéria já pacificada neste Carf nos termos da Súmula CARF nº 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*.

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

54. O caso em análise versa sobre a segunda hipótese, pagamento cuja causa não fora comprovada, conforme veremos mais adiante.

### Redução de capital

55. Tendo em vista que os pagamentos efetuados pela contribuinte decorreram de redução de capital social, necessário também verificar a legislação sobre o tema. Vejamos.

56. Tanto a Lei das S/A quanto o Código Civil determinam que a sociedade poderá reduzir o capital social no caso de perdas irreparáveis ou no caso de julgá-lo excessivo. Veja-se:

**Lei 6.404, de 1976.**

Art. 173. A assembléia-geral poderá deliberar a redução do capital social se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo.

**Lei 10.406, de 2002. – Código Civil**

Art. 1.082. Pode a sociedade reduzir o capital, mediante a correspondente modificação do contrato:

- I - depois de integralizado, se houver perdas irreparáveis;
- II - se excessivo em relação ao objeto da sociedade.

---

<sup>4</sup> CTN. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

57. Note-se que a redução do capital pode ocorrer se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados; ou se for excessivo; logo, não fica ao livre arbítrio da sociedade. Faz-se necessário, portanto, uma justificativa, a qual deve ser comprovada, com vistas a evitar artifícios que objetivam tão somente escapar da incidência tributária, haja vista que a redução de capital de com devolução aos sócios, em determinada hipótese, não está sujeita à tributação, nos termos do art. 22 da Lei 9.249/95. Veja-se:

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, **poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.**

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo **valor de mercado**, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues **será considerada ganho de capital**, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, **pessoa jurídica**, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, **conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.**

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, **pessoa física**, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo **valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.**

58. Passo à análise.

59. A fiscalização apurou as operações elencadas abaixo. Vejamos.

**02/01/2015.**

i) Smartfit transforma-se de Ltda. em S/A e **umenta o capital** de R\$ **78.294.927,00** para R\$ **119.439.317,00** devido às incorporações de duas empresas do grupo; aumento no valor de R\$41.144.390;

**29/06/2015; 04/09 e 16/09/2015**

ii) Conselho de Administração autoriza Smartfit a **contratar empréstimos** nos valores de R\$ 60 milhões, R\$ 10 milhões e R\$ 15 milhões; total de **R\$ 85 milhões.**

**30/10/2015**

iii) Assembleia geral extraordinária (AGE) aprovou a utilização de parte da **reserva de capital da companhia, no valor de R\$ 21.619.367,15**, para **absorção dos prejuízos acumulados** até 30/09/2015;

**07/12/2015**

iv) assinatura de contrato de subscrição de ações entre “**CORONFIT FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES, EDGARD GOMES CORONA, ANA CAROLINA FERRAZ DE ANDRADE CORONA, CAMILA FERRAZ DE ANDRADE CORONA, DIOGO FERRAZ DE ANDRADE CORONA, PATRIA BRAZILIAN PRIVATE EQUITY FUND III FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (FIP PATRIA III), PATRIA ECONOMIA REAL FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (FIP ECONOMIA**

**REAL**), BRASIL PRIVATE EQUITY III FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (**FIP BRASIL III**), PATRIA FIT FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (**FIP PATRIA FIT**), JAGUARI I COMERCIAL E AGRICOLA LTDA. (**JAGUARI**) E **MARCOS BIAGI AMERICANO** (MARCOS, E EM CONJUNTO COM O FIP PATRIA III, FIP ECONOMIA REAL, FIP BRASIL III, FIP PATRIA FIT E JAGUARI, INVESTIDORES), mediante o qual os investidores irão comprometer-se a **fazer um investimento na companhia**, subscrevendo e integralizando ações preferenciais classe A e ações preferenciais classe D de emissão da companhia”

**iv.i) aumento de capital social, em aproximadamente R\$ 95 milhões**, de R\$ 119.439.317,00 para R\$ 214.439.394,43 por meio da criação, emissão, subscrição e integralização de ações preferenciais classes A e D, segundo tabela a seguir:

Subscritor	Ações Classe A	Ações Classe D	Valor total subscrito	Integralização
PATRIA BRAZILIAN PRIVATE EQUITY FUND III - CNPJ 09.225.839/0001-00	693	383.297	R\$ 82.253.087,34	Em moeda corrente, até 90 (noventa) dias a contar desta data.
PATRIA ECONOMIA REAL FIP CNPJ 09.081.760/0001-45	16	8.808	R\$ 1.890.156,63	Em moeda corrente, até 90 (noventa) dias a contar desta data.
BRASIL PRIVATE EQUITY III FIP CNPJ 12.461.756/0001-17	16	8.808	R\$ 1.890.156,63	Em moeda corrente, até 90 (noventa) dias a contar desta data.
PATRIA FIT FIP CNPJ 11.512.679/0001-14	67	37.125	R\$ 7.966.761,70	Em moeda corrente, até 90 (noventa) dias a contar desta data.
JAGUARI COMERCIAL E AGRICOLA LTDA CNPJ 61.082.335/0001-90	4	2.330	R\$ 499.957,57	Em moeda corrente, até 90 (noventa) dias a contar desta data.
MARCOS BIAGI AMERICANO CPF 268.488.128-62	4	2.330	R\$ 499.957,57	Em moeda corrente, até 90 (noventa) dias a contar desta data.
<b>TOTAL</b>	<b>800</b>	<b>442.698</b>	<b>R\$ 95.000.077,43</b>	

Em relação a tal subscrição de ações a fiscalização faz as seguintes observações:

[...] apesar de o contrato de subscrição de ações celebrado em 7 de dezembro de 2015 ter registrado a assinatura de todos os acionistas, os membros da família Corona, fundadores do Grupo Smartfit, e seu respectivo fundo de investimento (CORONFIT) **não subscreveram nem integralizaram qualquer ação na operação realizada naquela data** (o CORONFIT Fundo de Investimento em Participações, CNPJ 17.215.376/0001-1, tem um único cotista, que é o Fundo de Investimento em Cotas de Fundo de Inv. CORONFIM, CNPJ 19.197.236/0001-98. O CORONFIM tem quatro cotistas: **ANA CAROLINA CORONA**, com 12,16% das cotas; **CAMILA CORONA**, com 12,16%; **DIOGO FERRAZ DE ANDRADE CORONA**, com 12,16%; e **EDGARD GOMES CORONA**, com 63,52%1.

Todos os quatro são membros da família CORONA e acionistas da SMARTFIT. Assim, na prática, o CORONFIT pertence aos quatro membros da família CORONA que são acionistas da SMARTFIT).

**22/12/2015**

v) Smartfit **umenta o capital social** em cerca de **R\$ 55 milhões**, para R\$ 269.439.439,26, mediante a emissão e subscrição de 256.299 ações preferenciais classe D e 463 ações preferenciais classe A, integralizadas da seguinte maneira:

Subscritor	Ações Classe A	Ações Classe D	Valor total subscrito	Integralização
PATRIA BRAZILIAN PRIVATE EQUITY FUND III - CNPJ 09.225.839/0001-00	369	203.880	R\$ 43.751.428,00	Em moeda corrente, até 29 de janeiro de 2016
PATRIA ECONOMIA REAL FIP CNPJ 09.081.760/0001-45	8	4.686	R\$ 1.005.484,50	Em moeda corrente, até 29 de janeiro de 2016
BRASIL PRIVATE EQUITY III FIP CNPJ 12.461.756/0001-17	8	4.686	R\$ 1.005.484,50	Em moeda corrente, até 29 de janeiro de 2016
PATRIA FIT FIP CNPJ 11.512.679/0001-14	36	19.747	R\$ 4.237.643,75	Em moeda corrente, até 29 de janeiro de 2016
BALMORAL FUND (ILHAS CAYMAN)	42	23.300	R\$ 5.000.004,08	Em moeda corrente, até 29 de fevereiro de 2016
<b>TOTAL</b>	<b>463</b>	<b>256.299</b>	<b>R\$ 55.000.044,84</b>	

A autoridade fiscal reiterou a observação:

[...] os membros da família Corona, fundadores do Grupo Smartfit, e seu respectivo fundo de investimento (CORONFIT) também não subscreveram nem integralizaram qualquer ação na operação de aumento de capital realizada em 22/12/2015.

**23/12/2015**

vi) AGE aprovou redução proporcional do capital social da Companhia, no montante de **R\$ 23.032.204,00** (...), **por ser excessivo** em relação ao seu objeto social, sem cancelamento de ações, mantendo-se inalterada a proporção da participação de cada acionista no capital social.

Acerca dessa redução de capital a autoridade fiscal fez as seguintes observações:

EDGARD CORONA, seus filhos e o CORONFIT – que **não integralizaram ações nas operações de aumento de capital** autorizadas em 7 e 22 de dezembro de 2015 – conseguiram, por meio da **redução de capital simulada** em 23 de dezembro de 2015, realizar parte dessa valorização das ações da SMARTFIT. [...]

Esse poder político-administrativo permitiu a EDGARD CORONA, a seus filhos e ao CORONFIT receberem, por meio da redução de capital **simulada** na AGE de 23 de dezembro de 2015, um montante de R\$ 9.851.170,31, sem ter aportado capital na empresa nas operações dos dias 7 e 22 de dezembro de 2015, que aumentaram o capital da SMARTFIT de R\$ 119.439.317,00 para R\$ 269.439.439,26, ou seja, em 126%. Tais recebimentos estão na planilha apresentada pelo contribuinte (e-fl. 1.255) e nos lançamentos registrados na conta 1101022033 - BANCO SANTANDER (Termo de Anexação de Arquivo não Paginável à e-fl. 1.393).

Posição acionária - 11.05.2016	Total de ações	% Capital Social	Valor a receber	Data pagamento
<b>Família Corona</b>				
Edgard	2.468.039	19,06	R\$ 4.389.436,74	19/05/2016
Diogo	470.753	3,64	R\$ 837.239,81	19/05/2016
Ana Carolina	470.753	3,64	R\$ 837.239,81	19/05/2016
Camila	470.753	3,64	R\$ 837.239,81	19/05/2016
Coronfit Fundo de Investimentos em Participações	1.658.698	12,81	R\$ 2.950.014,14	19/05/2016
<b>Subtotal</b>			<b>R\$ 9.851.170,31</b>	
<b>Fundos Pátria</b>				
FIP Pátria III	5.435.026	41,97	R\$ 9.666.258,44	19/05/2016
FIP Economia Real	124.898	0,96	R\$ 222.132,58	19/05/2016
FIP Brasil III	124.898	0,96	R\$ 222.132,58	19/05/2016
FIP Pátria Fit	526.424	4,06	R\$ 936.251,35	19/05/2016
<b>Subtotal</b>			<b>R\$ 11.046.774,95</b>	
<b>Minoritários</b>				
Balmoral Fund	23.342	0,18	R\$ 41.514,02	09/11/2018
Jaguari Comercial e Agrícola Ltda.	2.334,00	0,02	R\$ 4.151,05	19/05/2016
Marcos Biagi Americano	2.334,00	0,02	R\$ 4.151,05	19/05/2016
InvesFit	445.989,00	3,44	R\$ 793.196,74	19/05/2016
Pacific Mezz Bio	726.026	5,61	R\$ 1.291.245,88	19/05/2016
<b>Subtotal</b>			<b>R\$ 2.134.258,74</b>	
<b>Total</b>	<b>12.950.267</b>	<b>100,00</b>	<b>R\$ 23.032.204,00</b>	

**10/08/2016**

vii) Conselho de Administração autorizou a contratação de empréstimo de R\$ 31 milhões;

**05/09/2016**

viii) **Às 10h do dia 05/09/2016**, AGE aprova **aumento do capital social** e da reserva de capital no **montante total de R\$ 187.647.486,87**, com destinação ao **capital social no valor de R\$ 34.966.575,00**; Tal qual nas operações de dezembro de 2015, a AGE **também não previu integralização de capital por parte dos membros da família Corona**, fundadores do grupo.

Viii.i) **três horas após** a aprovação do aumento do capital social e da reserva de capital da fiscalizada no montante total de R\$ 187.647.486,87, AGE **aprovou a redução de capital no valor total de R\$ 33.610.464,00, em razão de excesso de capital, sem o cancelamento de ações, mediante pagamento aos acionistas Coronfit Fundo de Investimento em Participações, Edgard Gomes Corona, Ana Carolina Corona Spinola, Camila Ferraz de Andrade Corona, Diogo Ferraz de Andrade Corona, Pátria - Brazilian Private Equity Fund III - Fundo de Investimento em Participações, Pátria Economia Real - Fundo de Investimento em Participações, Brasil Private Equity III - Fundo de Investimento em Participações, Pátria Fit - Fundo de Investimento em Participações, Pacific Mezz Bio Participações S.A., Invesfit Holdings S.A., Jaguari Comercial e Agrícola Ltda., Balmoral Fund e Marcos Biagi Americano do valor proporcional à sua participação no capital social da Companhia (i) em dinheiro, aos acionistas com ações integralizadas; (ii) por meio de compensação entre o valor de pendências dos acionistas com a Companhia e o valor correspondente à redução de capital; ou (iii) por meio de compensação entre o valor de ações pendente de integralização e o valor correspondente à redução de capital a acionistas com ações pendentes de integralização”** (e-fls 1.171/1.179).

Acerca dessa redução de capital a autoridade fiscal reiterou as seguintes observações:

Assim como a “redução de capital” simulada em 23 de dezembro de 2015, a operação de 5 de setembro de 2016 [...] foi uma montagem jurídica, sem coerência com a situação operacional da empresa, em que a simulação de redução de capital foi construída meramente para vestir nova transferência de dinheiro para a família Corona – especialmente para Edgard Corona, fundador do Grupo Smartfit, e diretor presidente e presidente do Conselho de Administração da fiscalizada – sem a existência de razão real e efetiva para a redução de capital, ainda mais num momento em que a fiscalizada expandia suas operações e captava recursos – de sócios, por meio de aumento de capital e de reserva de capital no total aproximado de R\$ 187,65 milhões, ou de terceiros, por meio da emissão de debêntures no valor total de R\$ 180 milhões e da contratação de empréstimos de R\$ 69,5 milhões em 2016, [...].

Assim, a AGE das 10h do dia 5 de setembro de 2016 autorizou o aumento de capital social de R\$ 34.966.575. Três horas depois, outra AGE decidiu pela **redução do capital social, pois haveria um “excesso” de R\$ 33.610.464,00**. Obviamente, **não foi uma redução de capital, mas nova transferência de dinheiro a acionistas que não haviam integralizado ações na operação de aumento de capital da AGE** das 10h. Tal simulação de redução de capital tentou novamente impedir a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda sobre o pagamento, sem causa, de valores a acionistas

60. Em resumo temos os seguintes eventos com repercussão no capital social da Smartfit:

Nº	DATA	EVENTO	VALOR	Δ (DIAS)
1	07/01/2015	AUMENTO DE CAPITAL *	R\$ 95.000.000,00	
2	22/12/2015	AUMENTO DE CAPITAL *	R\$ 55.000.000,00	349
3	23/12/2015	REDUÇÃO DE CAPITAL **	-R\$ 23.032.204,00	1
4	05/09/2016	AUMENTO DE CAPITAL *	R\$ 187.647.486,87	257
5	05/09/2016	REDUÇÃO DE CAPITAL **	-R\$ 33.610.464,00	0

(\*) SEM A PARTICIPAÇÃO DO GRUPO FAMILIAR CORONA. (\*\*) DEVOLUÇÃO PROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO DE TODOS OS SÓCIOS.

61. A fiscalização apontou ainda em 2016 outro fato que tem relação direta com a nova redução de capital simulada. Vejamos.

62. Em 19/01/2016 AGE aprovou “a **antecipação de dividendos das ações preferenciais classe A** à conta do lucro líquido do exercício social a encerrar-se em 31 de dezembro de 2016, no valor total de **R\$ 12.063.564,00**, a ser efetivada no decorrer do presente exercício social, em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, no valor de R\$ 1.005.297,00 (...), no dia 20 de cada mês”, a **partir de janeiro daquele ano** (e-fls. 1.169/1.170). Ocorre que, como visto acima, em **10/2015**, AGE havia aprovado **redução de reserva de capital em R\$ 21.610.367,15** para absorção de prejuízos acumulados até **30/09/2015**. Ou seja, a probabilidade de a empresa estar adotando um modelo de expansão de operações e contratação de empréstimos, era remota ou nula. De fato, as demonstrações financeiras de **2016** (cópia às e-fls. 1.023/1.090) informam: um prejuízo contábil de R\$ 22,225 milhões em 2016, antes dos outros resultados abrangentes; e um prejuízo de R\$ 55,227 milhões em 2016 na totalização dos outros resultados abrangentes, em decorrência de perdas derivadas de conversão de demonstrações financeiras de operações no exterior. Assim, além de **transferir** para o fundador, diretor presidente e presidente do Conselho de Administração da empresa **parte dos recursos de quase R\$ 188 milhões** a serem aportados em decorrência da AGE de 05/09/2016 realizada três horas antes da que autorizou a falsa redução de capital, a

operação simulada determinou que os dividendos antecipados em 2016 não precisariam ser devolvidos à empresa, já que seriam “reclassificados” para “redução de capital” na contabilidade da SMARTFIT.

63. Conforme planilha juntada aos autos (e-fls. 1.392), após a AGE de 05/09/2016 que autorizou a redução de capital no montante de R\$ 33.610.464,00, por excesso de capital, Smartfit recebeu, entre **30/09/2016 e 31/12/2016**, **depósitos em dinheiro no total de R\$ 190.889.708,34**, registrados na conta contábil 1101022033 - BANCO SANTANDER como “**Adiantamento para Futuro Aumento de Capital**”.

64. Do montante depositado de **R\$ 190.889.708,34**, registros contábeis demonstram que Smartfit recebeu de seus sócios (exceto dos membros da família CORONA e seu respectivo fundo de investimento) entre **30/09/2016 e 31/10/2016**, **R\$ 93.823.743,46** em aportes registrados como “Adiantamento para Futuro Aumento de Capital”; pagou R\$ 4.971.935,24 a seus acionistas a título de “redução de capital” em 9/12/2016 e 21 dias após pagar seus acionistas, recebeu dos acionistas (exceto dos membros da família CORONA e seu respectivo fundo de investimento) **R\$ 97.065.964,88** em aportes registrados como “Adiantamento para Futuro Aumento de Capital”.

65. Note-se, que as reduções de capital em 23/12/2015 e 05/09/2016, conforme observou a fiscalização, “tiveram o efeito de manter o percentual de participação dos membros da família CORONA na empresa” e provocaram algumas distorções que não têm explicações razoáveis, como o exemplo citado a seguir, conforme planilhas juntadas aos autos (e-fls. 1.392, 1.393, 1.416 e 1.417):

**29/02/2016:** o acionista FIP Pátria Brazilian Private Equity Fund III, aportou R\$ 43.751.428,00 na Smartfit;

**19/05/2016:** recebeu R\$ 9.666.258,44 a título de "redução de capital" conforme AGE de 23/12/2015;

**31/05/2016:** fez um aporte total de R\$ 20.563.164,77 na investida;

**31/10/2016:** fez outro aporte, dessa vez de R\$ 33.907.414,37;

**11/2016:** os R\$ 4.219.160,00 que havia recebido a título de "dividendos antecipados" de 2016 seriam convertidos em "devolução de capital" pela AGE de 05/09/2016;

**18/11/2016:** recebeu mais R\$ 843.832,00 a título de “dividendos antecipados convertidos em devolução de capital”, em decorrência da AGE de 5/09/2016 que também “fundamentou” o recebimento, em **9/12/2016**, de R\$ 2.104.004,42 a título de "redução de capital";

**31/12/2016:** o FIP aportou mais R\$ 35.088.976,10 na Smartfit;

**10/03/2017:** recebeu R\$ 2.325.438,86, a título de mais uma parcela relativa à “redução de capital” de 05/09/2016. O FIP Pátria Brazilian recebeu ainda mais duas parcelas a título de “redução de capital”, em 23/05/2017 (de R\$ 2.325.438,86) e em 30/06/2017 (de R\$ 2.325.438,85).

66. Segundo a Fiscalização, as operações acima demonstram que as “reduções de capital” aprovadas por AGE em 23/12/2015 e em 5/09/2016 “foram **simuladas** para transferir valores a EDGARD CORONA e seus familiares num período em que a empresa não poderia distribuir dividendos – pois não apurava lucro – e de forma com que suas respectivas participações societárias na empresa não fossem ainda mais diluídas (uma vez que os aumentos de capital realizados em 7 e 22 de dezembro de 2015 e em 5 de setembro de 2016 já haviam reduzido a participação dos membros da família na empresa, pois eles não integralizaram qualquer ação nessas operações)”.

67. Em razão das duas reduções de capital em 23/12/2015 e em 05/9/2016, a família Corona recebeu da Smartfit um total de R\$ 23.676.291,74 (e-fls. 1.393, 1.416 e 1.417):

1) para **Edgard Corona**, foram transferidos **R\$ 10.394.069,08**, R\$ 4.389.436,74 em 19 de maio de 2016, R\$ 5.160.000 de “**dividendos antecipados convertidos em devolução de capital**” e R\$ 844.632,34 em 9 de dezembro de 2016 como “**devolução de capital**”;

2) **Ana Carolina Corona e Camila Corona** receberam, **cada uma**, a título de “devolução de capital”, um total de **R\$ 1.811.223,52**: R\$ 837.239,81, cada uma, em 19 de maio de 2016; e a soma de R\$ 973.983,71, cada uma, por meio de pagamentos recebidos em 9 de dezembro de 2016 e 10 de março, 23 de maio e 30 de junho de 2017;

3) **Diego Corona** recebeu a título de “**devolução de capital**” um total de R\$ 1.811.223,51: R\$ 837.239,81 em 19 de maio de 2016; R\$ 973.983,70, a título de “**devolução de capital**”, por meio de pagamentos recebidos em 9 de dezembro de 2016 e 10 de março, 23 de maio e 30 de junho de 2017;

4) Para o **CORONFIT**, fundo de investimento **dos quatro membros da família**, foram transferidos R\$ 7.848.552,11, sendo R\$ 2.950.014,14 em 19 de maio de 2016 e um total de R\$ 4.898.537,97, por meio de pagamentos recebidos em 9 de dezembro de 2016 e 10 de março, 23 de maio e 30 de junho de 2017.

68. Conforme observado pela autoridade fiscal, mesmo após a redução de capital sob a justificativa de “excesso de capital”, Smartfit continuou recebendo aportes de acionistas (exceto dos membros da família CORONA) e fez nova devolução de capital para seus acionistas.

69. De igual forma, não há lógica nem coerência no fato de se fazer uma redução de capital por este ser “considerado excessivo em relação ao seu objeto social” no dia seguinte a um aumento de capital. Ainda mais porque os valores relativos à integralização de capital relativos aos aumentos aprovados em 7 e 22 de dezembro ainda nem havia ingressado na empresa, conforme os lançamentos contábeis registrados na conta 1101022033 - BANCO SANTANDER, extraídos da ECD AC 2016 da autuada, que mostram aportes de acionistas entre fevereiro e abril de 2016 (e-fls. 1.392), antes do pagamento aos acionistas relativo à redução de capital em 23/12/2015.

70. Conforme pontuou a fiscalização, bastaria reduzir o número de novas ações a serem integralizadas. Mas o objetivo não era reduzir capital, continua a fiscalização, e sim transferir parte do capital aportado na empresa em decorrência dos aumentos de capital para os membros da família CORONA, fundadores do Grupo Smartfit.

71. Como visto acima, o artigo 173 da Lei nº 6.404, de 1976, determina que só há duas hipóteses para que a assembleia-geral de uma sociedade anônima possa deliberar a redução do capital social: se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo. A possibilidade de redução do capital por perda já havia acontecido conforme a AGE de

30/10/2015. Todavia, em 23/12/2015 os prejuízos acumulados já haviam sido zerados.

72. Assim, a fundamentação de redução por excesso de capital, conforme os fatos elencados acima, não encontra respaldo na legislação de regência e demonstra tratar-se de artifício com vista a distribuir recursos da Smartfit para os seus sócios, principalmente os membros da família Corona.

73. Tem-se no caso em análise vício na origem: não havia capital excessivo. As operações foram engendradas para que os recursos fossem distribuídos aos sócios, principalmente aos membros da família Corona; o fato de demais sócios, além da família Corona, terem sido beneficiados com a suposta redução de capital não convalida a tese de que “os únicos que poderiam, em tese, questionar a deliberação de redução de capital social no caso de “excesso” são os credores”.

74. A recorrente, por sua vez, além de não apresentar elementos probatórios que justifiquem a redução de capital simplesmente indaga qual seria o problema de aumentar e reduzir o capital no mesmo dia. Na sequência, em vez de justificar o porquê de tal redução cogita hipótese que poderia justificar tais atos. Veja-se, novamente:

298. Nesse aspecto, realmente, **não há como se negar que o espaço de tempo entre os atos societários foi curto**. A questão que se coloca então é: qual seria o problema em se realizar atos societários diversos num mesmo dia ou um ato e, depois de alguns dias, outro?

299. Evidente que questionar a regularidade desses atos em razão de suas datas carece de qualquer fundamento. Eles foram subsequentes, mas também poderiam não ter sido.

300. **Um dos aspectos que pode ter influenciado nesse curto espaço de tempo** é o fato de que tais atos precisariam ser assinados por uma pluralidade de acionistas (à época, tais atos eram assinados fisicamente) e se aproveitou uma mesma data para a formalização de mais de um ato. Novamente, nada de irregular nisso.

75. Como se vê, a recorrente limita-se a apresentar argumentações evasivas que não justificam a redução de capital.

76. No ponto, entendo que não cabe ao Fisco imiscuir-se nas atividades da recorrente, tampouco ditar qual deveria ser o seu comportamento perante seus atos societários. Por outro lado, quando tais atos afastam a incidência tributária de forma indevida, o Fisco tem o poder-dever de verificar a higidez de tais atos. Uma vez comprovado que esses atos estão em desacordo com a lei é dever do Fisco efetuar o lançamento, tal qual no caso em análise.

77. Nos autos do REsp 1848512/RS, de 24/04/2023, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao manifestar-se sobre questão semelhante à destes autos – redução de capital sob justificativa de que era “excessivo em relação ao seu objeto” – não conheceu do recurso do contribuinte em razão de a Súmula 7<sup>5</sup> desse Tribunal não permitir o reexame de prova. Veja-se:

No Tribunal a quo a sentença foi mantida, conforme a seguinte ementa de acórdão:

**TRIBUTÁRIO. PLANEJAMENTO ABUSIVO. ELUSÃO FISCAL. OPERAÇÕES ANORMAIS E ARTIFICIAIS, DESTOANTES DA EFETIVA REALIDADE SOCIETÁRIA, PARA VIABILIZAR ECONOMIA DE TRIBUTOS NA ALIENAÇÃO SOCIETÁRIA. PARCELAMENTO. LEI**

<sup>5</sup> Súmula 7 – STJ: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”.

Nº11.941/2009. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO. REDUÇÕES. ART. 7º DA REFERIDA LEI. POSSIBILIDADE.

**1. A prática de operações anormais e artificiais, destoantes da efetiva realidade societária, para simplesmente viabilizar a redução da tributação da alienação societária, caracteriza-se como elusão fiscal**, mais especificamente como simulação, que enseja o lançamento de ofício com fulcro no art. 149, VII, do CTN.

[...]

Com efeito, assim se manifestou o Tribunal de origem, no que foi impugnado por meio de diversas teses constantes do recurso especial:

Reconheço, como o fez o juízo de primeira instância, que houve flagrante elusão fiscal na forma como realizada a venda da empresa [...] para a [...], uma vez que foram utilizadas formas contratuais não usuais de alienação societária, sem nenhuma justificativa, com o fim único de reduzir a tributação.

**A primeira coisa que chama a atenção e para a qual inexistente uma explicação aceitável, é o fato da empresa autora ter deliberado a redução de seu capital social em 74,93% (10/10/2007), com a justificativa de que era "excessivo em relação ao seu objeto", para, dias depois (23-10-2007), alterar seu contrato social para aumentar esse capital social de R\$ 500.000,00 para R\$ 38.020.000,00 (evento 8, out2, ps. 4-5).**

[...]

Nesse sentido houve, como bem registrado pelo juízo a quo, uma série de operações anormais, artificiais, destoantes da efetiva realidade societária, para viabilizar a concretização de um negócio jurídico que já havia sido avençado, com o único propósito de obter a redução da carga tributária.

Reproduzo, como razões complementares de decidir e para evitar tautologia, a fundamentação da sentença:

[...]

Não há dúvida de que as manobras realizadas pelos envolvidos na negociação das ações, ainda que formalmente legítimas, continham o animus de que a venda se realizasse por meio de pessoas físicas, as quais arcariam com os encargos tributários decorrentes do negócio - encargos esses claramente mais vantajosos do que se a venda fosse feita pela pessoa jurídica, como ficou claro na autuação fiscal (evento 8, out15).

**[...] Na verdade, a autora deliberou a redução de seu capital social, em virtude de ser excessivo em relação ao seu objeto, para logo a seguir aumentá-lo consideravelmente [...], a fim de viabilizar que a restituição aos sócios se desse no exato montante das ações da [...].**

**Contudo, a deliberação sobre a excessividade do capital frente ao objeto social da empresa sequer se sustenta.** Ora, se o objeto social da autora era a participação acionária em outras sociedades empresariais, e tal participação acionária representa um crescimento elevado do capital, **não há excessividade**, mas sim correspondência do capital social com as atividades por ela desenvolvidas.

**A decisão pela excessividade do capital faria mais sentido após a venda da participação na empresa [...]** pela própria autora, pois aí sim não teria mais em seu patrimônio aqueles valiosos bens e, assim, poderia distribuir aos sócios o lucro advindo da negociação.

Na verdade, isso foi o que ocorreu de fato, mas de forma transversa, de modo que o patrimônio decorrente da participação na [...] **foi distribuído aos sócios antecipadamente.** E o único propósito que justifica tal operação é a obtenção de vantagem quanto à incidência tributária. Mesmo a demonstração da regularidade contábil para o considerável aumento do capital da Gustavo Z. Grapiglia Administração e Participações Ltda., trazida com os documentos juntados no evento 93, não é capaz de legitimar o procedimento adotado. Portanto, houve no

caso uma série de operações anormais, artificiais, destoantes da efetiva realidade societária, para viabilizar a concretização de um negócio jurídico que já havia sido avançado com o único propósito de obter a redução da carga tributária.

As teses do contribuinte - vinculadas à **ocorrência do fato gerador, à qualidade de contribuinte, ao caráter abusivo do planejamento tributário alegado, à legalidade dos atos negociais praticados ou à existência de provas suficientes a indicar a atuação de forma transversa com o único propósito de eximir-se do pagamento de tributo** - toda as **dependem de superação das premissas fáticas identificadas pela Corte de origem – em robustecida análise dos fatos** - como determinantes à conclusão alcançada, o que, a toda evidência, esbarra no óbice da Súmula n. 7 do STJ (“A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”).

78. Note-se que a redução de capital sob a justificativa de ser excessivo, por ser uma questão de direito e não demandar análise probatória, não impediria o STJ de analisar a matéria. Assim, ao convalidar que “a deliberação sobre a excessividade do capital frente ao objeto social da empresa sequer se sustenta”, em razão da “robustecida análise dos fatos” pelo Tribunal de origem, o STJ explicita que a redução de capital por ser excessivo deve ser provada e não está ao livre arbítrio do contribuinte ou de seus credores, como pretende fazer crer a recorrente.

79. Nessa linha, demonstrado que a redução do capital do capital por ser excessivo não foi provada, tem-se uma causa ilícita da qual decorreu os pagamentos isentos a todos os sócios, principalmente os sócios da Família Corona. O que justifica a tributação pelo IR-Fonte de todos os pagamentos decorrente da redução irregular de capital, mesmo aqueles referentes a dividendos antecipados convertidos em redução de capital.

80. Com efeito, não há falar-se em nulidade da autuação por erro material (erro de direito), por erro na base de cálculo, tampouco erro no enquadramento legal.

81. Nesses termos, demonstrado que as reduções de capital foram ilícitas, negou provimento ao recurso voluntário para manter a tributação do IR-Fonte, por considerar sem causa os pagamentos relacionados à **redução de capital** da AGE de 23/12/ 2015 e 05/09/2016, bem como os respectivos pagamentos de “dividendos antecipados” convertidos em **redução de capital**.

### **Simulação. Fraude. Conluio. Multa qualificada.**

82. Segundo a recorrente, embora as Autoridades Fiscais não tenham utilizado o artigo 116 do CTN como fundamento legal para a lavratura do auto de infração, elas se valeram de tal base legal ao entenderem que as reduções de capital não teriam propósito comercial no contexto de expansão de suas atividades e teriam sido simuladas.

83. Aduz que “para ser configurada a simulação é essencial e necessário que tenha sido comprovada uma “causa”, mesmo que ela seja simulada. Caso contrário, todas as simulações realizadas implicariam autos de infração de IRF por pagamentos “sem causa”. Assim, “ou se admite que a operação é regularmente formal (i.e., não incorreu em qualquer vício de vontade) e, portanto, a simulação não ocorreu, ou se confirma a tese das Autoridades Fiscais de que as reduções de capital foram realizadas com o intuito de “esconder” eventual ganho tributável por parte do Edgard e isso, por si só e em decorrência do próprio conceito causalista de simulação, é uma causa, logo, inaplicável o artigo 61, §1º da Lei 8.981/95 como fundamento do lançamento

tributário e, portanto, nulo o Auto de Infração”.

84. Afinal, continua a recorrente “sem simulação, não há pagamento sem causa, fraude, conluiou ou qualquer outro tipo de exigência que se tenha feito contra a Recorrente e demais coobrigados”.

85. Com efeito, “sendo a simulação o único elemento de conexão entre o pagamento “sem causa” e a suposta fraude cometida pela Recorrente, não estando configurada a simulação, também não estão configuradas (i) a possibilidade de se exigir o IRF, bem como (ii) a fraude, que fundamenta a qualificação da multa de ofício”.

86. Observa que registrou todos os seus atos nos termos da legislação de regência, portou-se de forma exemplar durante o procedimento fiscal e disponibilizou todas as informações e documentos solicitados pelas Autoridades Fiscais, sem omitir ou ocultar qualquer informação. Assenta que “todos os atos societários foram devidamente registrados publicamente, não havendo qualquer conduta no sentido de escondê-los”.

87. Apresenta ainda as seguintes razões para justificar a inexistência de conduta dolosa:

333. No presente caso, sob qualquer perspectiva que se examine, é impossível que exista uma intenção dolosa por parte da Recorrente, do Edgard ou da PILTDA. Essa **inexistência de conduta dolosa** é justificada por três razões principais.

334. **A primeira razão é que não existe NENHUMA norma no ordenamento jurídico que impeça a realização de reduções de capital.** Como visto acima, devem ser indicados apenas um das justificativas previstas no artigo 173 da Lei das SA, (i) absorção de prejuízos ou (ii) excesso de capital, sendo que a própria legislação societária (artigo 174 da Lei das SA) prevê possibilidade de oposição à redução de capital realizada. Não cabe às Autoridades Fiscais fazer juízos de valor sobre o motivo utilizado pela Recorrente para justificar seus atos societários, sendo que não há qualquer fundamento legal para se desconsiderar um ato jurídico regular para fins societários.

[...]

339. A segunda razão que demonstra a inexistência de dolo ou fraude no presente caso é que a Recorrente não tinha nenhum interesse – direto ou indireto – na suposta situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

[...]

342. Tanto não existe interesse algum de nenhum dos envolvidos, que as reduções de capital não foram remuneração (mesmo ao Edgard). Isso porque, como já visto no decorrer do presente processo, **a totalidade dos valores entregues aos acionistas em decorrência das reduções de capital questionadas possui natureza de devolução de investimento, e não de remuneração ou renda de qualquer espécie.**

343. **Outro fato** que comprova que não houve interesse algum dos envolvidos na realização da simulação e, por consequência, na fraude tributária, é o de que **as Autoridades Fiscais nem foram capazes de identificar quais teriam sido os reais motivos supostamente acobertados pelas reduções de capital, tendo considerado que tal comprovação seria “desnecessária”.**

[...]

346. Não há como se concluir que determinado ato jurídico foi simulado ou fraudado para originar uma “não causa”. Caso assim fosse, toda e qualquer fraude tributária seria um pagamento sem causa.

347. Além disso, para fins da aplicação do disposto no artigo 61, §1º da Lei 8.981/95, pouco importa se a conduta é lícita ou ilícita. Aquilo que se pretende tributar nesse caso é

a ocorrência de um pagamento que, sob qualquer perspectiva, não seja possível identificar e justificar sua razão de ser, contexto completamente alheio à discussão travada nesses autos.

[...]

346. Não há como se concluir que determinado ato jurídico foi simulado ou fraudado para originar uma “não causa”. Caso assim fosse, toda e qualquer fraude tributária seria um pagamento sem causa.

347. Além disso, para fins da aplicação do disposto no artigo 61, §1º da Lei 8.981/95, pouco importa se a conduta é lícita ou ilícita. Aquilo que se pretende tributar nesse caso é a ocorrência de um pagamento que, sob qualquer perspectiva, não seja possível identificar e justificar sua razão de ser, contexto completamente alheio à discussão travada nesses autos.

[...]

352. Some-se a esses pontos que, além de registrar todos os seus atos nos estritos termos da legislação em vigor, a Recorrente se portou de forma exemplar durante o procedimento fiscalizatório e disponibilizou todas as informações e documentos solicitados pelas Autoridades Fiscais, sem jamais omitir ou ocultar qualquer informação. Não bastasse, todos os atos societários foram devidamente registrados publicamente, não havendo qualquer conduta no sentido de escondê-los.

353. [...] o **artigo 112 do CTN** dispõe expressamente que a norma tributária que comine penalidades deverá ser interpretada e aplicada da maneira mais favorável ao contribuinte em casos de dúvida a respeito da capitulação legal do fato e da natureza ou das circunstâncias materiais do fato. [...]

[...]

354. Essa dúvida quanto à capitulação legal, a natureza dos fatos e extensão de seus efeitos, bem como à autoridade ou punibilidade (incisos “i”, “ii” e “iii”) restou mais do que comprovado pela Recorrente no Capítulo IV, que discorre sobre as nulidades do Auto de Infração. Tanto ela existiu, como visto no decorrer dessa Impugnação, que as Autoridades Fiscais justificaram o lançamento do crédito tributário de maneira totalmente desconexa com sua hipótese essencial: o pagamento “sem causa”.

[...]

358. Para que as Autoridades Fiscais possam aplicar os graves efeitos da fraude fiscal, seria absolutamente necessária a comprovação do intuito doloso em seu cometimento: qual era a real intenção do contribuinte; quais eram os objetivos efetivamente perseguidos? A resposta a essa pergunta é que tal comprovação seria “desnecessária”, o que não se pode admitir, evidentemente.

359. Não há no presente caso a comprovação do intuito de fraude e dos atos praticados pela Recorrente e seus acionistas majoritários. Portanto, é inquestionável que a multa qualificada não deve ser aplicada.

88. Equivoca-se a recorrente. A despeito da falta de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, o art. 149, VII<sup>6</sup> assenta que o lançamento deve ser efetuado quando se comprove que o sujeito passivo ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. No caso, a autoridade fiscal entendeu ter havido simulação.

89. Note-se que nos termos do art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados pela

<sup>6</sup> CTN. Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Constituição Federal (CF), Constituição dos Estados ou Leis Orgânicas, para definir ou limitar competências tributárias. Com o objetivo de preservar a rigidez constitucional em relação às competências tributárias dos entes federados, os institutos, conceitos e formas de Direito Privado devem ser interpretados no âmbito do Direito Tributário à luz do Direito Privado<sup>7</sup>. Tem-se na hipótese uma questão de hierarquia normativa, ou seja, prevalência das normas tributárias estampadas de forma expressa ou implícita na CF.

90. Entretanto, a CF não utiliza, seja de forma expressa ou implícita, o instituto da simulação para definir ou limitar competência tributária; significa dizer, portanto, que ao interpretar o CTN é possível extrair desse instituto definição, conteúdo e alcance diverso do estabelecido no Direito Privado. É dizer, o intérprete da legislação tributária não está restrito ao conceito de simulação previsto no Código Civil<sup>8</sup>.

91. Todavia, se o conceito de simulação fosse algo tão simples não haveria tanta divergência na doutrina, bem como na jurisprudência inclusive deste Carf. É nesse contexto que Marco Aurélio Greco<sup>9</sup> afirma: “*Não tenho dúvida de dizer que hoje, em matéria de planejamento tributário, “simulação” é um conceito à procura de um significado!*”.

92. Como observa Sérgio André Rocha<sup>10</sup>, o ponto chave no debate sobre o planejamento tributário é o conceito de simulação e cada autor “*tem uma simulação “para chamar de sua”, que só fica clara diante de casos concretos. O que um autor chama de simulação, para outro é abuso de formas jurídicas, ou fraude à lei. Somente a situação concreta é capaz de revelar se os autores concordam ou divergem e em que concordam ou divergem*”.

93. A meu ver, a simulação pode ser vista sob dois prismas: i) **simulação qualificada**, em que há evidente intuito de fraude; as partes ocultam fatos, 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; sujeita à multa qualificada; e ii) **simulação simples**, em que o contribuinte cumpre com todas as regularidades formais, solicitações do Fisco, publicidade e registro dos atos societários etc., mas na essência, a operação não é oponível ao Fisco; sujeita à multa de ofício normal.

94. Marciano Seabra de Godoi<sup>11</sup> ao analisar a jurisprudência do então Conselho de Contribuintes, denomina tais simulações de simulação-elusão e simulação-evasão-sonegação. Veja-se:

[...] Por um lado, a **simulação passa a ser conceito mais fluido e dinâmico, que indaga o grau de "artificialidade" do planejamento tributário** (p. 9 do voto do Relator no Acórdão CSRF/01-02.107) e, **levando em conta os "verdadeiros efeitos**

<sup>7</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. São Paulo: Dialética, 2003, p. 169.

<sup>8</sup> ROCHA, Sérgio André. Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 96.

<sup>9</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 400.

<sup>10</sup> ROCHA, Sérgio André. op. cit. p. 50.

<sup>11</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento tributário. (in) MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros, ICET, 2016 p. 467.

**econômicos subjacentes"**, não consente que o aplicador fique "aprisionado aos princípios do direito privado no que diz respeito à definição dos efeitos tributários dos atos e fatos jurídicos" (p. 11 do voto do Relator no Acórdão CSRF/01-02.107). Por outro lado, a jurisprudência mais recente das Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes vinha distinguindo essa **simulação-elusão** da tradicional **simulação-evasão-sonegação** (prevista nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964) e não vinha **aplicando à primeira as multas agravadas [qualificadas] previstas para a segunda**.

Essa bifurcação entre simulação-elusão e simulação-evasão é baseada em que na **simulação-elusão** haveria "**atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes**"; enquanto na **simulação-sonegação** haveria "**um evidente intuito de fraude**" (neste sentido, v.: Acórdão 103-21.046, 3ª Câmara, rel. Cons. Paschoal Raucci, j. 16.10.2002, o voto do Relator, Cons. Luiz Martins Valero, no Acórdão 107-07.596, 7ª Câmara, j. 14.4.2004, e o voto do Relator, Cons. Valmir Sandri, no Acórdão 101-94.771, 1ª Câmara, j.11.11.2004).

95. Na simulação qualificada, as partes ocultam fatos, 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, o que atrai a multa qualificada/majorada, de forma diversa da simulação simples, sujeita à multa de ofício normal.

96. A meu ver, os eventos societários e os negócios jurídicos, regulados tanto pelo direito privado quanto pelo direito tributário, não têm um fim em si mesmo, porquanto existem para servir a determinadas finalidades práticas ou propósitos econômicos. Assim, não basta haver regularidade formal sob o aspecto jurídico, tampouco que o negócio jurídico seja feito "às claras" para qualificá-lo como oponível perante o Fisco. Além disso, é necessário congruência entre as circunstâncias e propósitos concretos que cercam o negócio jurídico com os atos, operações função econômico-social que a ordem jurídica supõe estar subjacente ao próprio negócio. É nesse contexto que deve ser analisada a questão da simulação, o que demanda a análise cuidadosa do caso concreto, conforme veremos a seguir<sup>12</sup>.

97. No caso em análise, embora haja regularidade formal sob o aspecto jurídico, a meu ver, não há congruência em reduzir o capital por excessivo e logo em seguida fazer aportes para aumentá-lo, conforme descrito ao longo deste voto; tanto que a recorrente não apresentou elementos probatórios suficientes que justificassem o excesso de capital e limitou-se a argumentar e apresentar perguntas para as quais nem ela tem resposta.

98. Ocorre que tal incongruência justificou o lançamento tributário. Todavia, para aplicação a multa qualificada exige-se conduta adicional diversa daquela que ensejou o lançamento. Explico.

99. O art. 44 da Lei 9.430/96, e suas várias alterações, condiciona a aplicação de multa qualificada de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada. A Lei nº 14.689/23 modificou este cenário e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multa

<sup>12</sup> GODOI, Marciano Seabra de. op. cit. p. 458-459.

qualificada de acordo com a conduta praticada:

- i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%;
- ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%. Veja-se:

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 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 nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)~~

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: [\(Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)**

[...]

VI – **100% (cem por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

VII – **150% (cento e cinquenta por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, **nos casos em que verificada a reincidência** do sujeito passivo. [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

**§ 1º-A. Verifica-se a reincidência** prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, **no prazo de 2 (dois) anos**, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos **arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.** [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

**§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:** [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

I – **não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;** [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

II – **houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e** [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

100. Note-se que a modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

**Código Tributário Nacional (CTN)**

Art. 106. **A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

[...]

II - **tratando-se de ato não definitivamente julgado:**

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) **quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.**

101. O percentual de 150%, todavia, deverá ser aplicado somente no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada. Com efeito, está sujeita ao art. 104 do CTN, primeira parte, cujo teor estabelece que *“A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros [...]”*, visto não se tratar de hipótese prevista no art. 106 também do CTN, que permite aplicação retroativa.

102. Em relação às condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, a Lei nº 4502/64 as define nos seguintes termos:

Lei nº 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**:

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 impôsto 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)

103. Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco<sup>13</sup> com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a **consciência** de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.**

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' "

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

<sup>13</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

104. Cezar Roberto Bitencourt<sup>14</sup>, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes ao dolo, dispõe:

O *dolo*, elemento essencial da *ação final*, compõe o *tipo subjetivo*. Pela sua definição, constata-se que **o dolo é constituído por dois elementos**: um *cognitivo*, que é o **conhecimento do fato constitutivo da ação típica**; e um *volitivo*, que é a **vontade de realizá-la**.

O primeiro elemento, o *conhecimento*, é pressuposto do segundo, que é a *vontade*, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a *consciência* daquilo que se pretende praticar. Essa **consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação**, quando ela está sendo realizada. A *previsão*, isto é, a *consciência*, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A *vontade*, por sua vez, deve abranger a *ação*, o **resultado e o nexa causal**. A *vontade pressupõe a previsão*, isto é, a **representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente**, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a *vontade* e a espinha dorsal da *ação final*, considerando que a *finalidade* baseia-se na *capacidade de vontade* de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um piano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

105. Na sonegação, a conduta dolosa visa *impedir ou retardar o conhecimento* pela autoridade fazendária *da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal ou das *condições pessoais de contribuinte* que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

106. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

107. Como observa Leandro Paulsen<sup>15</sup>, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada (majorada), implica responsabilização penal:

**A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude**. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A **sonegação**, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como **implica responsabilização penal**. (Grifo nosso)

108. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

109. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa *excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador*. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

<sup>14</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

<sup>15</sup> PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

110. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

111. A jurisprudência deste Carf é firme no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. 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<sup>16</sup>.

112. Note-se que a Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do art. 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

113. Nessa linha de pensamento, a inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25 e 34 demonstram que para qualificar a multa em 100% (até então 150%) não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessária a comprovação de uma conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio); e no caso de qualificação de 150%, com o advento da Lei nº 14.689/23, exige-se além da conduta qualificada a reincidência, conforme elencado acima. Veja-se:

**Súmula CARF nº 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a **comprovação do evidente intuito de fraude** do sujeito passivo.

**Súmula CARF nº 25:** A **presunção** legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício**, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de14/07/2010)

**Súmula CARF nº 34:** Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa** de ofício, **quando constatada** a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas** qual conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de14/07/2010)

114. No caso em análise, a autoridade fiscal entendeu que as reduções de capital foram simuladas e que a recorrente praticou fraude e agiu em conluio com o Fundo Pátria Investimentos Ltda. para transferir parte do capital aportado na autuada para seus sócios. Com efeito, aplicou o percentual de 150% - multa qualificada. A seguir a narrativa da autoridade fiscal.

As ações dolosas tendentes a impedir a ocorrência do fato gerador do IRRF sobre pagamentos sem causa foram as simulações de redução de capital perpetradas por meio de assembleias gerais extraordinárias realizadas: 1) em 23 de dezembro de 2015, um dia após outra AGE ter aprovado aumento de capital social no valor de R\$ 55 milhões; 2) às

<sup>16</sup> Ag.Reg.RE 608.426. Dje 21.10.2011: "Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]".

13h de 5 de setembro de 2016, três horas após uma outra AGE aprovar o aumento de capital e de reservas de capital no valor total de R\$ 187,65 milhões.

**As reduções de capital simuladas tiveram o objetivo de criar artificialmente uma causa** para os 181 pagamentos a sócios feitos entre 20 de janeiro de 2016 a 30 de junho de 2017 relacionados no item 10 deste termo. Foi a forma encontrada por EDGARD CORONA e seus únicos sócios com poder de voto nas assembleias gerais (os fundos de investimento administrados pelo Grupo Pátria) **para transferir, de modo fraudulento e sem pagamento de tributos, parte do capital aportado na autuada** no período em tela para os membros da família CORONA (e seu fundo de investimento CORONFIT), que não aportaram capital na empresa nos aumentos autorizados pelas AGE de 7 e de 22 de dezembro de 2015 e das 10h de 5 de setembro de 2016, realizadas imediatamente antes das reduções de capital simuladas.

Ressalte-se que, conforme explicado no item 6.2, os fundos de investimento administrados pela Pátria Investimentos Ltda, CNPJ 12.461.756/0001-17, detinham em conjunto, na época dos fatos narrados neste termo, ações ordinárias correspondentes a 50% dos votos da SMARTFIT. Os votos desses fundos de investimento garantiram a aprovação das duas reduções de capital simuladas. Sem esses votos, as operações simuladas não seriam aprovadas, impossibilitando a transferência de valores para os membros da família CORONA e seu respectivo fundo de investimento CORONFIT.

Portanto, ficou caracterizado também o conluio entre os membros da família Corona e os fundos de investimento detentores de ações ordinárias da SMARTFIT, nos termos do art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, para simular as duas reduções de capital e, dolosamente, tentar impedir a ocorrência do fato gerador do IRRF sobre os pagamentos sem causa. Assim, a aplicação do percentual de 150% na multa teve fundamento tanto na existência de fraude quanto na comprovação do conluio para executá-la, conforme artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Além disso, as simulações **tentaram também mascarar a infração ao disposto no art. 173 da Lei nº 6.404, de 1976**, que determina apenas duas hipóteses para que a assembleia geral possa deliberar a redução do capital social de uma sociedade por ações: se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo. O excesso de capital foi a fundamentação usada pelas AGE de 23 de dezembro de 2015 e das 13h de 5 de setembro de 2016 nas **reduções de capital simuladas**.

O dolo, a vontade livre e consciente de praticar a conduta tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do IRRF sobre os pagamentos sem causa, é comprovado pela deliberada intenção de simular as reduções de capital, logo após as AGE que autorizaram aumentos de capital, para transferir, fraudulentamente e sem o pagamento de tributos, para sócios que não haviam integralizado ações nas operações de aumento de capital autorizadas em 7 e 22 de dezembro de 2015 e as 10h de 5 de setembro de 2016 parte dos milhões de reais aportados por outros sócios.

**A reiteração da prática também é um comprovante da existência do dolo.** Após os 13 pagamentos sem causa em 19 de maio de 2016 relacionados à redução de capital simulada na AGE de 23 de dezembro de 2015, os sócios com direito a voto, capitaneados pelo diretor presidente e presidente do Conselho de Administração, EDGARD CORONA, simularam outra redução de capital na AGE das 13h de 5 de setembro de 2016, não somente para transferir dinheiro para os membros da família CORONA (e seu fundo de investimento CORONFIT), mas para evitar a devolução dos 119 pagamentos a título de “dividendos antecipados”, pois naquela data já se sabia que a empresa iria apurar prejuízo naquele ano.

Portanto, **foi aplicada multa de ofício de 150% sobre o valor do tributo não recolhido**, conforme determina o artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

115. Como dito antes, a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige prova de conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo.

116. Quanto às condutas tipificadas como fraude e conluio pela fiscalização, entendo não restar provada a fraude, o que afasta também o conluio, mas irregularidades sujeitas à multa de 75%. Trata-se a meu ver simulação simples, conforme descrito acima.

117. Ressalto que o mesmo esforço probatório referente à infração apurada deve ser aplicado à conduta adicional que atrai a multa majorada. Trata-se de matéria deveras importante e delicada que demanda da autoridade fiscal cautela ao utilizar tal instrumento, não somente em decorrência do impacto financeiro perante o crédito tributário, mas principalmente pela possível repercussão penal em alguns casos. Explico.

118. Conforme visto acima, nos termos da Súmula Carf nº 14, a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

119. Note-se que na simples omissão de receita o contribuinte impede ou retarda, total ou parcialmente o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais determinado valor com o intuito de não recolher tributo, ou seja, o contribuinte oculta do Fisco um valor porque não quer recolher o tributo. Daí a nomenclatura omissão de receita.

120. Em uma interpretação literal, tal conduta – omissão de receita – poderia ser considerada sonegação fiscal. Nessa hipótese, praticamente todos os autos de infração de omissão de receita/rendimentos lavrados pela Receita Federal, até mesmo no caso de Malha Fiscal, ensejariam multa qualificada e representação fiscal para fins penais. Todavia, isso não acontece na prática, pois exige-se a prova da intenção de fraudar o Fisco, ou seja, a comprovação da conduta dolosa.

121. A lei exige conduta dolosa, tanto na sonegação quanto na fraude, Significa dizer que o dolo deve ser provado e não presumido. A prova desse dolo é o elemento adicional – conduta dolosa – diverso daquele que justificou o lançamento.

122. Caso o Fisco entenda que as operações do contribuinte ensejam multa qualificada e/ou representação fiscal para fins penais deve aprofundar as investigações, verificar a origem do dinheiro aportado etc.; enfim, trazer aos autos elementos adicionais.

123. Não basta haver regularidade formal sob o aspecto jurídico, tampouco que o negócio jurídico seja feito “às claras” para qualificá-lo como oponível perante o Fisco, posicionamento convalidado inclusive pelo STJ, conforme visto acima. Além disso, é necessário congruência entre as circunstâncias e propósitos concretos que cercam o negócio jurídico com os atos, operações função econômico-social que a ordem jurídica supõe estar subjacente ao próprio negócio. Todavia, a inoponibilidade do negócio jurídico perante o Fisco não configura razão suficiente para qualificação/majoração da multa.

124. No caso, o contribuinte evitou a incidência tributária, mas não omitiu nada do Fisco; pelo contrário, apresentou toda documentação, observou a legislação societária, com divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, o que inclusive permitiu ao Fisco iniciar o procedimento fiscal. Trata-se de simulação simples (multa de 75%). Tivesse o contribuinte ocultado do Fisco

todos os esses fatos, fraudado documento, ou induzido o Fisco a erro com informações falsas ter-se-ia uma simulação qualificada (multa de 150%).

125. Ante o exposto, afasto a multa qualificada/majorada de 150% e reduzo-a para 75%.

### Abusividade da multa aplicada

126. A recorrente alega ainda abusividade multa aplicada. Aduz que a carga tributária total de 134,6% (53,8% + 150% de 53,8% a título de multa) sobre os valores discutidos nestes autos caracteriza verdadeiro confisco, na medida em que expropria o seu patrimônio, em violação ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. Cita decisão em que o STF reconheceu: i) que o princípio constitucional da vedação ao confisco se aplica às multas, e não apenas aos tributos; e a abusividade de uma multa de 60%; ii) a repercussão geral dos limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório (RE nº 736.090 – tema 863).

127. Por fim requer que a penalidade seja reduzida ao percentual de 75%.

128. Em relação aos princípios constitucionais já me manifestei neste voto. Quanto às decisões judiciais, este Tribunal está obrigado seguir somente aquelas de caráter vinculante, nos termos do Regimento Interno do Carf (Ricarf).

129. Todavia, a questão deste tópico perdeu o objeto em razão de a multa já ter sido reduzida ao patamar de 75%.

### Responsabilidade tributária

#### Edgard Corona

130. A autoridade fiscal elaborou Termo de Sujeição Passiva contra Edgard Corona, diretor presidente e presidente do Conselho de Administração. Trata-se do executivo que fixava a orientação geral dos negócios da companhia, responsável por eleger e destituir os diretores da companhia e fiscalizar a sua própria gestão.

131. Segundo a autoridade fiscal “além do enquadramento no disposto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, e no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, ao comandar as simulações de redução de capital o diretor presidente da empresa **infringiu também o art. 173 da Lei nº 6.404, de 1976, que determina que a assembleia geral somente poderá deliberar a redução do capital social em duas hipóteses: se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo**”.

[...] o art. 173, caput, da Lei nº 6.404, de 1976 – que dispõe sobre as sociedades por ação, determina que “A assembleia-geral poderá deliberar a redução do capital social se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo”. Temos então somente duas hipóteses de redução de capital estabelecidas pela Lei das S.A. Como restou comprovado que as reduções de capital “por excesso de capital” determinadas pelas AGE de 23 de dezembro de 2015 e das 13h de 5 de setembro de 2016 foram simuladas, o diretor presidente, presidente do Conselho de Administração e acionista detentor direto e

indireto de um total de 50% dos votos da empresa infringiu também o disposto no art. 173, caput, da Lei nº 6.404, de 1976.

132. O responsável tributário, alega não haver “no nosso sistema jurídico a figura da responsabilidade objetiva em relação a particulares, sendo defeso à Administração Pública responsabilizar solidariamente sócio sem a comprovação de culpa subjetiva”

133. Aduz que a jurisprudência do STJ sobre o tema é pacífica, com precedente sob o rito dos recursos repetitivos, previsto no artigo 543-C, do antigo CPC, no sentido que “a responsabilidade pessoal dos sócios e administradores das pessoas jurídicas exige a prévia comprovação, pelo Fisco, de prática **dolosa** de atos em violação à lei ou com excesso de poderes fixados em contrato ou estatuto social”.

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

135. 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 solidária<sup>17</sup>, 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 430<sup>18</sup> do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal.

136. 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

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito Machado. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 189. TORRES, Heleno Taveira. Responsabilidade de terceiros e desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 16, 2012. p. 125,127. ROCHA, Alessandro Martins dos Santos. Responsabilidade tributária de administradores com base no artigo 135, inciso III, do código tributário nacional. Revista da Receita Federal - Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, 01, n. 02, jan./Jul 2015. 168-189. No mesmo sentido o Ac. CARF 9101-002.954, de 03 de julho de 2017. FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Responsabilidade tributária, solidariedade e interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação. In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedina, 2020. p. 226.

<sup>18</sup> Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária, ou seja, exige-se um ilícito qualificado pelo art. 135, III, do CTN.

137. 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.

138. 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 personalidade entre o ilícito – má gestão ou representação **por prática de atos** com excesso de poder ou **infração à lei**, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Trecho do voto do RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe- 09-02-2011, p. 431, 432)

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

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

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

141. No caso em análise, a autoridade fiscal demonstrou que Edgard Corona,

administrador da recorrente com amplos poderes de gestão, conduziu todas as operações que culminara na infração à lei - redução irregular de capital social - com devolução de recursos aos sócios sem o pagamento de imposto de renda, o que configurou pagamento sem causa, conforme comprovado nos autos.

142. Inicialmente, cumpre esclarecer que o julgado citado pela recorrente que trata de conduta dolosa não foi julgado pelo rito repetitivo. Veja-se:

4. É pacífico o entendimento desta Corte de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade, nas hipóteses do art. 135 do CTN, se **comprovado que agiu dolosamente**, com fraude ou excesso de poderes ou, ainda, se houve dissolução irregular da sociedade." (REsp nº 1.698.639; Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, publicado em 19.12.2017)

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

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito consolidou o entendimento no sentido de que "a não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção iuris tantum de dissolução irregular", o que torna possível a **"responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder"** (REsp 852.437/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 03/11/2008). A matéria, inclusive, é objeto do enunciado 435 da Súmula do STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente". (REsp n. 1.645.333/SP, relatora Ministra Assusete Magalhães, Primeira Seção, julgado em 25/5/2022, DJe de 28/6/2022.)

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

145. Verifica-se, pois que restou provada a identificação do responsável com poder de gestão que praticou o ilícito qualificado e o nexo de causalidade. Assim, mantenho a responsabilidade tributária do responsável Edgard Corona.

#### **Pátria Investimentos Ltda.**

146. Aduz autoridade fiscal, que o responsável tributário Pátria Investimentos Ltda. administra os quatro fundos de investimento que detinham, em conjunto, 50% das ações ordinárias da recorrente, (FIP Pátria Brazilian Private Equity Fund III; FIP Pátria Economia Real; FIP Brasil Private Equity III; e FIP Pátria Fit) cujos votos correspondentes a tais ações foram fundamentais para aprovar as reduções de capital simuladas nas AGE's de 23/12/2015 e das 13h

de 5/09/2016.

147. Nessa linha, ao entendimento de que houve conluio entre Edgard Corona e os Fundos de investimento para redução simulada de capital e fraude na decorrente transferência de capital para os sócios, concluiu que houve interesse comum dos fundos de investimento administrados pela PÁTRIA INVESTIMENTOS LTDA., nas situações que constituíram os fatos geradores da obrigação principal, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN e do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 4, de 2018. Veja-se:

Foi comprovado o conluio, nos termos do art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, entre os fundos de investimento e EDGARD CORONA para, por meio das reduções de capital simuladas, executar as fraudes que transferiram para os membros da família Corona, sem o pagamento de tributos por parte da SMARTFIT, parte dos valores aportados na empresa em decorrência dos aumentos de capital autorizados em 7 e 22 de dezembro de 2015 e 5 de setembro de 2016, tentando impedir a ocorrência do fato gerador do IRRF sobre pagamentos sem causa a acionistas. **Demonstrou-se o interesse comum dos fundos de investimento administrados pela PÁTRIA INVESTIMENTOS LTDA., CNPJ 12.461.756/0001-17, nas situações que constituíram os fatos geradores da obrigação principal, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN e do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 4, de 2018.** No entanto, como fundos de investimento não têm personalidade jurídica no Brasil, a responsabilidade tributária da PÁTRIA INVESTIMENTOS LTDA., CNPJ 12.461.756/0001-17, decorre da combinação do art. 124, inciso I, do CTN com o art. 32 da Lei nº 9.532, de 1997, que determina que a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda relativo a operações realizadas por meio de fundos de investimento cabem ao administrador do fundo.

148. O responsável alega que inaplicabilidade do art. 124, I, ao argumento de que: “(i) não existe fato gerador da obrigação tributária; e (ii) o dispositivo do CTN somente pode ser aplicado para entidades que estejam no mesmo polo da relação jurídica (e.g., “têm interesse comum”) – e jamais para a inclusão de terceiros na relação jurídico-tributária”.

149. Defende com base na doutrina de Misabel Derzi, dentre outras, que a solidariedade não é forma de eleição de responsável solidário:

No mesmo sentido, Misabel Abreu Machado Derzi, em atualização da obra de Aliomar Baleeiro, aponta que “**a solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário**”, já que esse dispositivo é uma mera cláusula para graduação de responsabilidade entre os múltiplos contribuintes de uma mesma obrigação tributária, e não um mecanismo de inclusão de terceiros na relação jurídico-tributária, razão pela qual o artigo 124 do CTN sequer encontra-se inserido no Capítulo V (Responsabilidade Tributária).

150. Aponta ainda as seguintes alegações:

124. Vale a pena reforçar, também, que o artigo 61 da Lei 8.981/95 estabelece uma clara hipótese de responsabilidade exclusiva na fonte, ou seja, é a fonte, e apenas ela, aquela responsável pelo imposto que deixou de ser retido. Ora, se referido dispositivo prevê a exclusividade da tributação sobre determinando passivo, evidente que esse sujeito não deveria ser alterado, ou pior, responsabilizado em conjunto com outros contribuintes que não o principal, como é o caso da Recorrente.

[...]

128. Sob nenhuma perspectiva é possível aventar que a Recorrente seja fonte de qualquer pagamento. Nem beneficiária desses pagamentos ela foi.

[...]

135. De forma objetiva e resumida, nos termos do PN 4/18, a presença do “interesse comum” é comprovada nos seguintes termos:

“Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. **Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexó causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.**” (não destacado no original)

[...]

144. Assinar um ato societário que obedeceu a todos os requisitos previstos pela legislação societária, participar de uma assembleia (dever dos fundos acionistas) e receber valores em retorno de seu próprio capital investido não são razões suficientes para caracterizar o “interesse comum” na situação que originou o fato gerador tributário, e muito menos em conduta ilícita.

145. Portanto, resta demonstrado que nem mesmo que se assuma como aplicável o PN 4/18, não deveria subsistir a responsabilização da Recorrente com fundamento no artigo 124, inciso I do CTN.

151. A inaplicabilidade da norma no presente caso decorre de dois fundamentos principais: (i) não existe fato gerador da obrigação tributária; e (ii) o dispositivo do CTN somente pode ser aplicado para entidades que estejam no mesmo polo da relação jurídica (e.g., “têm interesse comum”) – e jamais para a inclusão de terceiros na relação jurídico-tributária.

152. Inicialmente, quanto à alegação de que solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário, já me posicionei em sentido contrário, nos seguintes termos<sup>19</sup>:

### 3.1 Solidariedade no âmbito do Direito Civil

Nas palavras de Misabel Derzi, “a solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário”, tampouco “espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta”, mas “simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias”. É dizer, para Misabel, solidariedade não é “forma de inclusão de terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.”

[...]

No que interessa a este estudo, resta saber se o instituto da solidariedade pode ser interpretado de forma diversa à luz do CTN. É o que veremos a seguir.

### 3.2 Solidariedade no âmbito do Direito Tributário

Ao tratar de interpretação e integração da legislação tributária, os arts. 109 e 110 do CTN estabelecem a fronteira entre o Direito Privado e o Direito Tributário, bem como as diretrizes para a conformação de ambos os ramos do Direito.

O art. 109 dispõe que na pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado devem ser utilizados os princípios de direito privado, os quais, entretanto, não podem ser utilizados para definir efeitos tributários. Quer-se dizer que o Direito Tributário, após reconhecer os conceitos e as formas de Direito Privado, pode atribuir-lhes efeitos diversos sob o ponto de vista tributário.

O art. 110, por sua vez, encerra que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados pela

<sup>19</sup> FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Responsabilidade tributária, solidariedade e interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação. In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedina, 2020. p. 227.

Constituição Federal, Constituição dos Estados ou Leis Orgânicas para definir ou limitar competências tributárias. Com o objetivo de preservar a rigidez constitucional em relação às competências tributárias dos entes federados, institutos, conceitos e formas de Direito Privado devem ser interpretados no âmbito do Direito Tributário à luz do Direito Privado. Trata-se, na verdade, de decorrência lógica em razão de hierarquia normativa, uma vez que as regras de incidência tributária estão contempladas na Constituição Federal.

Entretanto, a Constituição Federal não utiliza, seja de forma expressa ou implícita, institutos como **solidariedade**, pagamento, domicílio, compensação, mora, remissão, entre outros previstos no Código Civil, para definir ou limitar competência tributária, **o que significa dizer que ao interpretar o CTN é possível extrair de tais institutos definição, conteúdo e alcance diverso do estabelecido no Direito Civil.**

Aliomar Baleeiro destaca o fato de o Direito Tributário poder modificar os efeitos fiscais de determinados institutos de Direito Privado, dentre eles a solidariedade. Veja-se:

LIMITES DO PREDOMÍNIO DO DIREITO PRIVADO. Combinado com o art. 109, o art. 110 faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial – quanto à definição, conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas daquele direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. **Por ex., a solidariedade, a compensação, o pagamento, a mora, a quitação, a consignação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, p. ex., é dada sob ressalva implícita de revisão do crédito fiscal.**

Baleeiro observa ainda que, embora a solidariedade seja conceituada pelo Código Civil, “seus efeitos fiscais, por aplicação dos arts. 109 e 110 do CTN, poderão ser diversos dos estabelecidos naquele diploma, se assim o dispuser a lei tributária”, qual seja, “a norma geral de Direito Financeiro ou a lei da pessoa de Direito Público interno competente para decretar o tributo. No silêncio duma ou doutra, o CTN regula os efeitos tributários da solidariedade”, em relação ao pagamento, isenção ou remissão e interrupção da prescrição, previstos em seu art. 125.

Importante destacar que os arts. 109 e 110 do CTN autorizam, respectivamente, tanto atribuir efeito tributário distinto à solidariedade, conforme salientou Baleeiro, quanto alterar a definição, o conteúdo e o alcance desse instituto. Para tanto, não se faz necessário alteração do texto legal, tampouco se trata de um comando dirigido somente ao legislador ordinário, pode-se alterar a norma, o próprio CTN, mediante nova interpretação.

153. Nos precedentes em que o STJ<sup>20</sup> permite a responsabilidade solidária com base no art. 124, I, há um ponto fundamental que caminha na linha exposta acima: os atos praticados pelos responsáveis, além de influir na constituição do fato gerador, têm qualificadoras como confusão patrimonial, fraude, conluio, enfim, práticas ilícitas dolosas. Ante o contexto fático-probatório, o STJ tem mantido a responsabilidade solidária desses terceiros com apoio na Súmula n° 7 que veda o reexame de prova em sede de recurso especial.

154. Note-se que se o STJ entendesse que a solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN não é forma de imputação de responsabilidade tributária por interesse comum, como pretende fazer crer o recorrente, poderia ter analisado a matéria; afinal, tal discussão é essencialmente questão de direito e não probatória, vedada pela Súmula 7 daquele Tribunal.

<sup>20</sup> Precedentes STJ: REsp 1.689.431/ES, DJe: 19.12.2017; AgInt no REsp 1.721.146/RJ DJe:19.11.2018; AgInt no REsp 1.615.554/PR, DJe: 26.10.2018; AgInt no AREsp 1.191.407/RJ, DJe: 21.05.2018; AgInt no AREsp 1.041.022, DJe: 28.08.2018

155. Ainda no âmbito do STJ<sup>21</sup> 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 imponible”. 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<sup>22</sup>”. O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.

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

2. Nesse mesmo sentido, também já me posicionei<sup>23</sup>:

3.3.2. Interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação

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

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

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

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

[...]

O que atrai a responsabilidade solidária é a participação do terceiro, ele não apenas sugere ao contribuinte o caminho a ser trilhado para burlar o Fisco, vai além, tem participação influente no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; o interesse econômico nessa

<sup>21</sup> 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.

<sup>22</sup> Esse trecho consta da página 9 do voto do Relator no REsp 884.845/SC.

<sup>23</sup> FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Responsabilidade tributária, solidariedade e interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação. In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedina, 2020. p. 232.

hipótese também pode existir, mas não é primordial, privilegia-se a conduta . Nem sempre é uma prova fácil de ser obtida, mas é função do Fisco carregá-la aos autos.

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

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

[...]

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

26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um **elemento doloso** a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na **participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo**<sup>24</sup>. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

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

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

158. Na linha do exposto acima, não é qualquer ilícito que atrai a responsabilidade solidária por interesse comum, é necessário o ilícito qualificado e que o dolo esteja provado como um elemento adicional àquele que ensejou a tributação, tal qual analisado no tópico da multa qualificada.

159. Ante a inexistência de documentação comprobatória de fraude, necessário afastar a responsabilidade solidária do Fundo Pátria Ltda.

## Conclusão

160. Ante o exposto, dou provimento parcial aos recursos voluntários do contribuinte e dos responsáveis tributários para: i) afastar a multa qualificada/majorada, reduzindo-a de 150% para 75%; ii) afastar a responsabilidade tributária do responsável Pátria Investimento Ltda.

<sup>24</sup> Nota de rodapé n. 12 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4, de 2018: "A situação aqui é distinta da responsabilidade tributária a que se refere o art. 135 do CTN, cuja configuração do ato ilícito pode se dar tanto por condutas dolosas como culposas, conforme consta do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº55/2009: "A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina , a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa)."

(documento assinado digitalmente)

**Efigênio de Freitas Júnior**

DOCUMENTO VALIDADO