



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	19515.720939/2018-50
ACÓRDÃO	1201-007.724 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IMPRESSIONA GRAFICA E EDITORA EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013, 2014

PRECLUSÃO TEMPORAL. PRAZO PARA INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. CIÊNCIA VÁLIDA DA DECISÃO.

A perda da faculdade recursal por preclusão temporal ocorre quando a parte deixa de interpor o recurso no prazo legal de 30 dias previsto no art. 33, do Decreto nº 70.235/1972. Demonstrada nos autos a ciência válida e a intempestividade do recurso voluntário, não se conhecem das razões de mérito.

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

PAF. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 98 e 123, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12º, DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede

de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2013, 2014

IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995.

Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que enseja 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.

IR-FONTE DE 35%. PAGAMENTO À BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. PRESUNÇÃO LEGAL. PROVA.

A exigência do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 (35%) tem natureza de presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido (o pagamento) e da negativa do fiscalizado em informar o destinatário ou a real origem econômica do pagamento, a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária. Nesse viés, a fiscalização não está obrigada a rastrear a utilização do pagamento e o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTOS DE IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Nos termos da Súmula CARF nº 114, o Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013, 2014

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIETÁRIO. MANUTENÇÃO.

Deve ser mantida a qualificação da multa quando demonstrado que houve interposição de pessoas no quadro societária para encobrir os reais proprietários da pessoa jurídica.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A modificação inserida no inciso VI, do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, pela Lei nº 14.689/2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do art. 106, do Código Tributário Nacional, uma vez que 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.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. INTERESSE COMUM. ART. 124, I, DO CTN.

A configuração de grupo econômico de fato, caracterizado pela unidade de comando, confusão patrimonial e operacional, e atuação coordenada para a prática de ilícitos tributários, evidencia o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, justificando a responsabilização solidária das pessoas jurídicas integrantes, nos termos do art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO DE FATO ADMINISTRADOR. USO DE INTERPOSTA PESSOA NO QUADRO SOCIETÁRIO. ART. 135 CTN.

A utilização de interpostas pessoas no quadro societário pelos sócios de fato consiste em ilícito a atrair a responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Lucas Issa Halah acompanhou o Relator pelas conclusões. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires De Santana Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Raimundo Pires de Santana Filho, Marcelo Antônio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO**Da Autuação e da Impugnação**

Trata o presente de Recurso Voluntário, às fls. 4.572/4.608, apresentado em face do acórdão nº 01-36.797, exarado pela 1ª Turma da DRJ/BEL, em 21/06/2019, às fls. 4.370/4.482, que julgou improcedente a Impugnações protocoladas, em peça única, pela REDE SEG GRÁFICA E EDITORA EIRELI (doravante denominada RED SEG) e responsáveis tributários, às fls. 2.923/2.961, contra Auto de Infração lavrados pela Delegacia da RFB de Fiscalização em São Paulo – DEFIS – SP, às fls. 812/858, através do qual foi constituído o tributo abaixo relacionado, no montante total de R\$ 24.675.907,58, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, referente aos anos-calendário de 2013 e 2014. Além disso, também foram imputadas as seguintes responsabilidades tributárias em relação ao crédito tributário constituído: GRAFTEC GRÁFICA E EDITORA LTDA, RGB MÍDIA & GRÁFICA EIRELI, RODRIGO ZANARDO e ROGÉRIO ZANARDO:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

IMPOSTO	Cód. Receita Darf 2932	Valor 8.273.744,46
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2018)		Valor 3.991.547,20
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 12.410.615,92
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 24.675.907,58
Valor por Extensão VINTE E QUATRO MILHÕES, SEISCENTOS E SETENTA E CINCO MIL, NOVECENTOS E SETE REAIS E CINQUENTA E OITO CENTAVOS		

Em um primeiro momento, importa sinalar que, segundo o Agente Fiscal, por meio de diligências realizadas em prestadores e tomadores de serviços, verificou que a GRAFTEC e a RGB, juntamente com a **Recorrente** e outras empresas pertencentes à família Zanardo, fazem parte de grupo econômico de fato, constatando-se, ainda, confusão patrimonial entre as empresas, nos aspectos operacional, administrativo e financeiro, bem como dezenas de transferências bancárias injustificadas da Recorrente para as responsabilizadas.

Além disso, constatou que o Sr. Rodrigo Zanardo é o proprietário de fato e administrador da Recorrente, além de que, juntamente com seu irmão, Sr. Rogério Zanardo, controlam diversas empresas do ramo de serviços gráficos, constituindo grupo econômico de fato, do qual a fiscalizada faz parte.

Nessa toada, no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 859/1005, parte integrante dos Autos de Infração, a Autoridade Autuante detalha as irregularidades encontradas, merecendo destaque os seguintes pontos:

I - Introdução

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal supracitado determinou a fiscalização do contribuinte REDE SEG Gráfica e Editora EIRELI - EPP, CNPJ 13.288.025/0001-84, referente aos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, anos-calendário 2013 e 2014. Este relatório é parte integrante do auto de infração COMPROT 19515.720939/2018-50, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

O contribuinte, no ano-calendário de 2013, declarou-se optante pelo Lucro Presumido, tendo apresentado DIPJ (Anexo 1 - "DIPJ 2014 AC 2013"). Para o ano de 2014, esta mesma opção pela tributação com base no Lucro Presumido foi prestada por meio da ECF (Anexo 2 - "ECF AC 2014").

(...)

Verificou-se que a empresa é parte de um grupo de empresas do setor gráfico, de propriedade dos membros da família Zanardo. Foram encontrados elementos caracterizadores de "simulação" em seu quadro societário (QS) de maneira a esconder seus reais proprietários. Ademais, constatou-se, por meio de diversas verificações efetuadas e informações coletadas junto a terceiros, que as pessoas jurídicas, embora formalmente constituídas como distintas, na prática consistem em grupo econômico. Estas informações e verificações serão descritas a seguir, e

incluem: utilização de funcionários de uma empresa por outras sem ônus financeiro, transferência de funcionário de uma empresa para outra sem rescisão contratual, coincidência de endereço, pagamento de despesas de uma empresa por outra, utilização de material de uma empresa pela outra, transferência injustificada de recursos financeiros da REDE SEG para as outras empresas do grupo, dentre outros.

Todos estes elementos caracterizam a existência de grupo econômico, pertencente à família Zanardo, que funcionava visando a evasão tributária. Sobre este grupo econômico de fato, não houve o cumprimento dos ditames legais previstos nos artigos 269 e 271 da Lei 6.404/1976, transcritos a seguir:

(...)

As verificações realizadas para a constatação destes fatos serão relatadas a seguir.

(...)

III - Da Origem deste procedimento fiscal

A presente fiscalização foi decorrente de supostas irregularidades verificadas em investigação do Tribunal Superior Eleitoral.

III.1 - Da interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário

De acordo com as análises efetuadas, foram encontrados indícios de fraude na constituição da empresa, efetuado por meio da utilização de interpostas pessoas físicas com o objetivo de afastar os verdadeiros controladores das operações ilícitas tributárias praticadas. Os resultados obtidos por meio de tais ilícitos são aproveitados pelos reais beneficiários da empresa, e não pela pessoa que consta no quadro societário da mesma. Esta pessoa física utilizada pode ser um "laranja" (caso tenha tido seu nome incluído no quadro societário sem o seu conhecimento) ou um "testa-de-ferro" (caso tenha tido conhecimento prévio da sua inclusão, agindo, desta forma, em conluio com os controladores de fato da empresa). No presente caso, os indícios apontam para a utilização de Vivaldo Dias da Silva, CPF 144.032.798-05 como "testa-de-ferro" dos donos da REDE SEG, pelas razões expostas a seguir.

III.1.1 - Das informações financeiras e fiscais de Vivaldo

Em consulta às informações constantes no cadastro da Receita Federal do Brasil, verificou-se que, além da REDE SEG, Vivaldo Dias da Silva já foi sócio da empresa Artécnica EIRELI - EPP, CNPJ 02.587.357/0001-43 (Anexo 9 - "Consulta empresas Vivaldo"). Esta empresa, atualmente, consta como sendo de Kátia Regina Zanardo, CPF 247.385.118-23 (Anexo 10 - "Consulta cadastro Artécnica").

Vejamos as demais informações de Vivaldo, constantes nos Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil.

(...)

Diante do exposto, restou comprovada a ausência de capacidade financeira do único sócio da REDE SEG não só para adquirir a empresa, mas também para a manutenção das atividades da mesma. Seus dados financeiros são incompatíveis com os de um proprietário de uma empresa que, em 2014, faturou cerca de R\$ 5 milhões em 2013 e R\$ 18 milhões em 2014 (de acordo com DIPJ 2014 AC 2013 e ECF AC 2014 enviadas pelo sujeito passivo).

III.1.2 - Do depoimento de Vivaldo ao TRE

(...)

De todas as informações prestadas por Vivaldo, destaca-se o fato de admitir não ser o proprietário de fato da REDE SEG, de ter recebido dinheiro do real proprietário, Rodrigo Zanardo, para que seu nome constasse no quadro societário da empresa. Ressalta-se também a parte de seu depoimento que afirma que a REDE SEG produz pouco material, que não tem estrutura para a produção de quantidade significativa de impressos. De fato, em visita à sede da empresa, isto foi confirmado, como será relatado posteriormente neste relatório.

Antes de prosseguir, cabe citar reportagem da Folha de São Paulo (<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/poder/227814-grafica-que-recebeu-r-6-mi-do-pt-desperta-suspeita-da-justica-eleitoral.shtml>), em que Rogério Zanardo admitiu que a REDE SEG pertencia à sua família, e que Vivaldo Dias da Silva não era o dono, mas funcionário da empresa, atuando como motorista (Anexo 36 - "Reportagem Folha: Rogério e Vivaldo"):

A Folha visitou a sede da gráfica nesta quarta-feira (29). Segundo Rogério Zanardo, que recebeu a reportagem no local, a Rede Seg pertence a sua família e o motorista Vivaldo não é dono, mas funcionário da empresa.

Ele não soube explicar por que a gráfica está registrada em nome do motorista e afirmou que o maquinário estava desligado porque a gráfica está sem serviço no momento.

"Ele é um bom motorista, não pega guia [de rua] e dirige faz tempo", afirmou.

Este fato foi confirmado por esta fiscalização, conforme será relatado a seguir.

IV - Do Procedimento Fiscal

Uma vez que, conforme exposto, foi constatado que Vivaldo Dias não era o proprietário da fiscalizada, foram feitas diversas verificações com o objetivo de se chegar aos reais beneficiários da empresa, as quais serão descritas a seguir.

Cabe ressaltar que, em que pese Vivaldo ter admitido não ser o dono da REDE SEG e a existência de todas as evidências até aqui descritas, a empresa o apresentou como seu proprietário durante toda a fiscalização, como pode ser visto nos documentos assinados por ele e nas procurações apresentadas (Anexo 37 - "Procuração Vivaldo 13/06/2017").

a) Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil

Por meio de consultas efetuadas ao quadro societário da REDE SEG desde a sua constituição e às informações ligadas ao CPF de todos os seus sócios, fortes indícios foram encontrados de que a fiscalizada pertence a um grupo de empresas atuantes no mesmo ramo de atividades, as quais são interligadas, seja pela utilização do mesmo endereço de funcionamento, seja pelo quadro societário, seja pela atuação do mesmo administrador, seja pelo compartilhamento de funcionários, seja pela transferência de recursos financeiros entre elas. São elas:

- GRAFTEC Gráfica e Editora Ltda. - EPP, CNPJ 04.059.685/0001-00;

- Artécnica Gravações Decorativas e Litográficas EIRELI - EPP, CNPJ 53.855.672/0001-45;

- Artécnica EIRELI - EPP, CNPJ 02.587.357/0001-43;

- RGB Mídia & Gráfica EIRELI - EPP, CNPJ 08.350.394/0001-10;

- RKR Acabamentos Gráficos EIRELI - EPP, CNPJ 10.890.180/0001-88;

- Quality Fine Gráfica e Editora, Comércio e Importação de Papeis EIRELI - ME, CNPJ 15.247.392/0001-65;

- ZFT Soluções Gráficas Ltda. - EPP, CNPJ 13.839.729/0001-06;

- Kilograma Publicidade, Gráfica e Editora Ltda. - ME, CNPJ 22.465.682/0001-40.

a.1) Informações cadastrais

As informações cadastrais das empresas supracitadas revelaram, além da coincidência de endereços, a participação em seus quadros societários ou de membros da família Zanardo, ou de pessoas a ele ligadas. Vejamos.

(...)

Do exposto, verifica-se a utilização do endereço da REDE SEG e da GRAFTEC por outras gráficas pertencentes à família Zanardo ou a pessoas a ela ligadas. Ademais, é nítido o entrelaçamento familiar no quadro societário das empresas. Alguns membros da família chegaram a configurar no quadro societário de diversas empresas, até mesmo de maneira simultânea.

a.2) MAC Address ou endereço MAC

(...)

A coincidência do computador de envio de declarações das empresas do grupo e de membros da família Zanardo, ao longo dos anos, reforça a constatação de que é ela a proprietária não só da REDE SEG, mas também das demais empresas a ela ligadas.

b) Diligência realizada na GRAFTEC e na RGB

(...)

b.1) Diligência na GRAFTEC

(...)

Em síntese, no caso de todos os funcionários da GRAFTEC citados, o que justificaria as transferências de recursos feitas pela REDE SEG, e não pela GRAFTEC (sua empregadora), senão o fato de ambas fazerem parte de um mesmo grupo econômico, controlado pela família Zanardo? Tal conclusão é reforçada pelo exemplo de Sérgio Cerri, que, formalmente, é informado como empregado de outras duas empresas pertencentes ao grupo econômico liderado pela família Zanardo.

Tanto é assim que, em meio à documentação comercial da empresa, também foi constatada a atuação de Edson Zanardo perante clientes da GRAFTEC, como pode ser visto nos documentos destacados abaixo como exemplo:

(...)

Diante do exposto, a diligência efetuada na GRAFTEC confirmou que a mesma compõe grupo econômico de fato com a REDE SEG.

b.2) Diligência na RGB Mídia

(...)

Assim, por meio das diligências efetuadas nas empresas GRAFTEC e RGB, verificou-se verdadeira confusão patrimonial entre elas e outras empresas do grupo de empresas pertencente à família Zanardo, em especial a fiscalizada. Esta confusão abrange não somente aspectos operacionais envolvendo o pessoal (vendas, atendimento, etc), quando aspectos financeiros, uma vez que funcionários destas empresas foram pagos pela REDE SEG.

c) Ofícios**c.1) DETRAN**

(...)

Os documentos obtidos junto ao DETRAN revelam a confusão patrimonial entre os veículos das empresas controladas pela família Zanardo, os quais, além de transitarem de uma empresa para outra, também tiveram membros da família e Vivaldo Dias como proprietários. Ademais, em que pese não ser a proprietária destes veículos, a REDE SEG pagou por seu licenciamento. Tal fato só faz sentido, economicamente falando, dentro do contexto de grupo econômico.

d) Notas fiscais de compras

(...)

Mais uma vez fica evidente a confusão operacional entre as empresas: tanto a REDE SEG quanto a RGB e RKR adquiriram diversas mercadorias que foram entregues na GRAFTEC. Esta, por diversas vezes, foi qualificada na Nota Fiscal como o cliente, de fato, dos fornecedores.

e) Diligências realizadas

e.1) Proprietário do imóvel em que funciona a REDE SEG

(...)

Note-se que não há menção à REDE SEG nos contratos de locação apresentados, apesar de seu domicílio fiscal ser este.

e.2) Eletropaulo

(...)

Isto comprova que as atividades operacionais do grupo, as impressões mais sofisticadas e/ou em maior escala, eram realizadas na Rua João de Paula Franco, e não na sede da REDE SEG.

Na relação de clientes fornecida pela Eletropaulo (Anexo 86 - "Relação de Clientes Eletropaulo"), relativa aos dois endereços principais, estão consignadas praticamente todas as empresas do grupo. Ora, qualquer contribuinte, ao mudar-se de um endereço, promove a retirada de seu nome, junto à Eletropaulo, como responsável pelo pagamento da energia utilizada no antigo endereço. A constatação de que as empresas do grupo respondem pelos pagamentos de energia de salas à Avenida Coronel Octaviano de Freitas 519, mesmo sem constarem dos contratos de locação apresentados pelo proprietário, reforçam a convicção de que se trata de grupo econômico de fato.

e.3) Prestadores de serviços

Em consulta efetuada às Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) em que a empresa REDE SEG aparece como "Declarante" no período de 2010 a 2016 (Anexo 87 - "DIRF Declarante"), só foram encontradas as dos anos de 2013, 2015 e 2016. Na DIRF de 2013, consta como beneficiária apenas uma empresa de publicidade (Entrelinhas Publicidade Ltda.). Já em relação às DIRFs em que ela aparece como "Beneficiária", foram encontradas declarações dos anos de 2012 a 2015 (Anexo 88 - "DIRF Beneficiária"). No período fiscalizado, a REDE SEG consta como beneficiária apenas do Jockey Club de São Paulo.

Paralelamente, foram consultadas as notas fiscais de serviços prestados e tomados pela REDE SEG nos anos de 2013 e 2014 (Anexo 89 - "Notas Fiscais da REDE SEG 2013 e 2014" e Anexo 90 - "Notas fiscais prestadores de serviços REDE SEG 2013 e 2014").

(...)

e.4) Tomadores de serviços

Em consulta efetuada às Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) em que a empresa REDE SEG aparece como "Beneficiária" (Anexo 88), foi encontrado um tomador de serviços (Jockey Club). Por meio dos extratos bancários do contribuinte, foram identificados outros clientes, dentre os quais foram diligenciados os listados abaixo. Foi solicitada a documentação referente à

contratação dos serviços da REDE SEG (contratos de prestação de serviços, notas fiscais, identificação da pessoa com quem as tratativas comerciais se desenvolveram, etc).

(...)

e.5) Licitação

Por meio das notas fiscais fornecidas pela Secretaria de Finanças de São Paulo, verificou-se que a Fundação para o Desenvolvimento Médico e Hospitalar (FAMESP), CNPJ 46.230.439/0001-01 contratou serviços tanto da REDE SEG quanto da RGB, razão pela qual ela foi diligenciada (Anexo 136 - "Diligência Fundação"). Dentre os documentos fornecidos em sua resposta (Anexo 137 - "Resposta Diligência Fundação"), cabe destacar os referentes ao processo licitatório do qual a RGB Mídia e Gráfica participaram, envolvendo cerca de R\$ 240.000,00 (processo nº 4996/2013).

(...)

Assim, dos documentos referentes ao processo licitatório da FAMESP, confirmou-se a confusão patrimonial entre as empresas do grupo, tanto no que diz respeito ao compartilhamento de funcionários, quanto utilização de recursos. Adicionalmente, encontrados indícios de fraude à licitação, uma vez que a REDE SEG efetuou pagamentos a proprietários e representantes de gráficas que desistiram ou perderam o certame, pagamentos estes que, intimada, não logrou comprovar a motivação. Isto demonstra que a REDE SEG existe e integra um grupo econômico de fato, porém, seu QS está alaranjado.

e.6) Funcionários

A utilização de empregados de uma empresa para realizar serviço oferecido por outra empresa do grupo constitui exemplo de confusão operacional, típico de operações unificadas, sob um comando central, em que o empregado, embora formalmente contratado em uma pessoa jurídica, presta serviços para outras empresas do grupo, ou ainda, contratado em um CNPJ, recebe os pagamentos por outro CNPJ de empresa integrante do mesmo grupo.

Além do fato de alguns funcionários atuarem para mais de uma das empresas gráficas, a análise de seus vínculos laborais (informações constantes no CNIS) demonstrou que houve transferência dos mesmos de uma empresa para outra: a "data de admissão" dos funcionários manteve-se a mesma, indicando que foram transferidos de uma empresa do grupo para uma nova empregadora também do grupo, de maneira que a empregadora anterior não tivesse que pagar a multa rescisória de 40% do FGTS prevista na legislação trabalhista. A empresa para a qual o funcionário foi transferido, ao rescindir seu contrato de trabalho futuramente, teria que arcar com a multa de 40% incidente sobre seu saldo de depósitos do FGTS durante o período em que trabalhou para ela e para a empresa anterior. Assim, na prática, foi realizada transferência de empregado para outra empresa, que assumiu os encargos trabalhistas, sem que tenha havido rescisão de

contrato de trabalho. Essa descrição é a que consta do manual da GFIP, código de movimentação de empregados N2.

(...)

Obviamente, só faz sentido que uma empresa assuma tal passivo originalmente de responsabilidade de outra empresa se estivermos falando de uma empresa de fato.

e.7) Diligência realizada na GRAFTEC

(...)

f) Conclusão

As verificações efetuadas comprovaram que a REDE SEG pertence a um grupo econômico, controlado pela família Zanardo. Este grupo atua em conjunto no ramo de serviços gráficos, tanto em termos operacionais (compras, orçamentos, execução do serviço) quanto financeiro. Todavia, este grupo econômico formado pelas empresas da família Zanardo não foi formalizado por meio das averbações necessárias em órgãos de registro.

Desta forma, os elementos probatórios aqui apresentados (graves, precisos e concordantes entre si) indicam, com firmeza, que a REDE SEG e as demais pessoas jurídicas (do ramo de serviços gráficos) da família Zanardo (GRAFTEC, RGB, RKR, Artécnica e Quality Fine), embora formalmente constituídas como distintas, formam um grupo econômico de fato, não formalizado legalmente, que atende, plenamente, o cliente que a procura em busca do serviço por ela notoriamente fornecido.

As circunstâncias e evidências aqui narradas indicaram a coexistência de empresas perseguindo a mesma atividade econômica (gráficas), com sócios ou administradores em comum (pertencentes à família Zanardo) e a utilização dos mesmos empregados e meios de produção, implicando confusão patrimonial e gestão empresarial atípica.

Constatada unidade de direção, reforçada por laços familiares, de forma objetiva e por meio de documentação. A direção dos rumos empresariais era traçada de forma centralizada, tanto no aspecto gerencial como nos aspectos técnicos dos serviços gráficos oferecidos.

V - Requisições de Movimentação Financeira

A fiscalização teve início por meio do Termo lavrado em 20/06/2016 (ciência em 23/06/2016 - AR JO 81782028 4 BR), em que constava a solicitação para apresentação, dentre outros documentos, dos extratos bancários da empresa. A REDE SEG apresentou parte dos documentos solicitados (Anexo 140 - "Termo Fiscal de Recebimento"), razão pela qual foi lavrado Termo de Reintimação Fiscal em 30/08/2016 (ciência em 01/09/2016 - AR JO 81783441 1 BR), alertando-o sobre a caracterização de Embaraço à fiscalização, no caso da persistência da negativa de apresentação dos extratos. Como consequência, a fiscalização teria

acesso às informações relacionadas com operações e serviços de instituições financeiras nos termos do previsto no inciso VII do artigo 3º do Decreto 3.724/2001 e artigo 6º da Lei Complementar 105/2001. Como os extratos não foram apresentados, foi lavrado Termo de Embaraço na data de 15/09/2016 (ciência em 19/09/2016 - AR JO 8173741 8 BR).

Desta forma, em conformidade com o disposto no artigo 6º da Lei Complementar 105, de 10/01/2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10/01/2001 (§ 5º do artigo 2º), coube a esta fiscalização requisitar às instituições financeiras nas quais a REDE SEG possuía conta bancária informações sobre sua movimentação financeira (Anexo 141 - "RMF Banco do Brasil" e Anexo 142 - "RMF Bradesco").

Estas informações permitiriam não somente determinar os valores recebidos pela REDE SEG como Receitas de prestação de serviços e de vendas de mercadorias, como também identificar os reais beneficiários da empresa. Permitiram, ainda, verificar a existência de eventuais valores pagos a eles e não oferecidos à tributação (pagamentos sem causa e/ou a beneficiários não identificados).

(...)

V.1 - Débitos Bancários

Por meio de Ofício enviado à Secretaria da Fazenda de São Paulo foi obtida a relação de Notas fiscais referentes aos serviços tomados pela REDE SEG (Anexo 90). Estas informações foram utilizadas para identificar os débitos bancários da empresa decorrentes de serviços contratados. Adicionalmente, foram consultados os sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil para obtenção das Notas fiscais relativas às mercadorias e insumos adquiridos pela fiscalizada. Assim, por meio do Termo de Intimação lavrado em 29/05/2017 (TIF 2), o contribuinte foi intimado a apresentar, para os anos de 2013 e 2014, a conciliação as Notas Fiscais referentes aos serviços que contratou e seus débitos bancários. As planilhas fornecidas em resposta (Anexo 145 - "Resposta TIF 2") listaram uma série de pagamentos a fornecedores.

Enviada outra intimação solicitando esclarecimentos sobre outros débitos bancários cujo histórico não permitiu a identificação ou de seu destinatário, ou da natureza da transação: pagamentos com histórico "cheques" (com e sem indicação de beneficiário), transferências bancárias (com e sem identificação de beneficiário), pagamentos de guias do SIMPLES NACIONAL (a empresa é tributada pelo lucro presumido), transferências efetuadas para outras empresas do grupo controlado pela família Zanardo (GRAFTEC, RGR, RKR, Artécnica e Quality Fine) e transferências efetuadas para Rogério e Rodrigo Zanardo (Anexo 146 - "TIF 4 e Anexos"). Respondeu de maneira incompleta (Anexo 147 - "Resposta TIF 4"), da seguinte forma:

1) Transferências bancárias em que não há identificação do beneficiário no extrato:

a) Débitos bancários referentes a "pagamentos de fornecedores", listados no Anexo 1 do TIF 4: identificou apenas alguns dos fornecedores (Anexo 148 - "Planilha Resposta TIF 4 - Anexo 1"). Enviada nova intimação (Anexo 149 - "TIF 12"), solicitando novamente a documentação referente aos "pagamentos a fornecedores" em valores maiores que R\$ 7.000,00 (Tabela 1 do TIF 12).

Em sua resposta (Anexo 160 - "Resposta TIF 12"), apresentou duas notas fiscais que comprovaram seis pagamentos a fornecedores, itens 9 a 12, 14 e 15 da planilha entregue em resposta à intimação (Anexo 161 - "Resposta TIF 12 - Planilha fiscalização"). Assim, os demais itens, não justificados por meio da apresentação de documentação hábil e idônea, foram considerados pagamentos a beneficiários não identificados.

b) Débitos bancários referentes a "cheques", listados no Anexo 2 do TIF 4: apresentou planilha com a identificação do número de três cheques descontados em 2014 (Anexo 150 - "Planilha Resposta TIF 4 - Anexo 2: 2013") e com a identificação de diversos cheques descontados em 2014 (Anexo 151 - "Planilha Resposta TIF 4 - Anexo 2: 2014"). Não apresentou qualquer documento que esclarecesse a natureza de tais pagamentos. Enviada nova intimação (Anexo 149), solicitando novamente a documentação referente aos "cheques" em valores maiores que R\$ 7.000,00 (Tabela 2 do TIF 12).

Na planilha entregue em sua resposta ao TIF 12 (Anexo 161), consta para cada um dos itens a observação "DOCTO NÃO LOCALIZADO". Desta forma, não foram identificados pelo contribuinte os beneficiários de nenhum dos cheques constantes na tabela do Anexo 2 do TIF 12, extraída dos extratos bancários referentes à conta mantida pela REDE SEG junto ao Banco Bradesco. Consequentemente, todos os valores foram considerados pagamentos a beneficiários não identificados.

c) Débitos bancários referentes a "transferências entre contas" e "transferências interbancárias", listados no Anexo 3 do TIF 4: apresentou planilha com o nome de alguns dos beneficiários (Rincão Pousada e RX7 Eventos EIRELI - ME), mas não apresentou qualquer documentação que comprovasse esta destinação, assim como a motivação de tais transferências (Anexo 152 - "Planilha Resposta TIF 4 - Anexo 3"). Enviada nova intimação (Anexo 149), solicitando novamente a documentação referente a estas transferências bancárias (Tabela 3 do TIF 12).

Ocorreu o mesmo narrado no item acima, ou seja, a empresa alegou que os documentos fiscais que ensejaram as transferências bancárias listadas na tabela do Anexo 3 do TIF 4 não foram encontrados (Anexo 161). Assim, todos estes valores também foram considerados pagamentos a beneficiários não identificados.

2) Transferências bancárias em que há identificação do beneficiário no extrato:

d) Débitos bancários referentes a "cheques", listados no Anexo 4 do TIF 4, que tiveram como beneficiários algumas pessoas físicas e a empresa Rodozani Carga e Descarga Ltda.: apresentou planilha com a identificação de algumas pessoas

jurídicas como beneficiárias dos cheques endereçados às pessoas físicas consignadas nos extratos (Anexo 153 - "Planilha Resposta TIF 4 - Anexo 4"). No entanto, não apresentou qualquer documento que comprovasse tratar-se de pagamentos a pessoa jurídica, e que pudessem esclarecer a natureza destes débitos bancários. Enviada nova intimação (Anexo 149), solicitando a documentação referente aos "cheques" em valores maiores que R\$ 3.000,00 (Tabela 4 do TIF 12 referente à empresa Rodozani, incluindo os TEDs enviados a ela, e Tabela 9 do TIF 12, referente às pessoas físicas).

Novamente, a empresa não apresentou os documentos que pudessem comprovar a causa destas transferências (Anexo 161). Não apresentou Notas Fiscais, para o caso de serviços prestados dentro do município de São Paulo, tampouco documentos de conhecimento de carga, para o caso de transporte intermunicipal. Assim, os valores constantes na tabela 4 do TIF 12 foram levantados como pagamentos sem causa.

e) Débitos bancários referentes a "transferências bancárias" efetuadas para pessoas físicas e jurídicas, listados no Anexo 5 do TIF 4. Apresentou o Razão da conta "Adiantamento a Fornecedores" (Anexo 154 - "Planilha Resposta TIF 4 - Anexo 5"), bem como algumas notas fiscais de empresas fornecedoras de material Gráfico (Anexo 155 - "NFs Resposta TIF 4 - Anexo 5"). Faltaram, portanto, diversas transferências cuja motivação não foi esclarecida ou comprovada por meio de documentação hábil e idônea. Enviada nova intimação (Anexo 149), em que estas transferências foram desmembradas nas seguintes tabelas (as transferências efetuadas para outras gráficas ou fornecedoras de material gráfico foram desconsideradas):

- Tabela 5 do TIF 12: Transferências para a empresa ECOSSAL e para Willian Chaim;*
- Tabela 6 do TIF 12: Transferências para Brígida Patrícia Frai;*
- Tabela 8 do TIF 12: Pagamentos efetuados para a empresa Universo Consultoria;*
- Tabela 9 do TIF 12: Pagamentos a Pessoas Físicas;*
- Tabela 10 do TIF 12: Pagamentos a Pessoas Jurídicas.*

Em relação a todas elas, foi solicitada a documentação fiscal que deu causa aos pagamentos elencados.

Não foi apresentado nenhum documento referente às tabelas 5, 6, 8, 9 e 10 do TIF 12, sob alegação de não terem sido encontrados os correspondentes documentos fiscais (Anexo 161). Assim, todos estes débitos bancários da REDE SEG foram considerados pagamentos sem causa.

f) Débitos bancários referentes a pagamentos de tributos na sistemática do SIMPLES NACIONAL, listados na tabela constante no item 5 do TIF 4. Foram solicitados os Extratos de Apuração e os correspondentes Documentos de Arrecadação do SN que ensejaram tais pagamentos, uma vez que a REDE SEG é

tributada pelo lucro presumido. Nada foi apresentado. Enviada nova intimação (Anexo 149), solicitando a documentação referente a estes recolhimentos (Tabela 7 do TIF 12).

Mais uma vez, nada foi apresentado (Anexo 161). Assim, os valores constantes na tabela 7 do TIF 12 foram considerados pagamentos sem causa.

Note-se que, em relação a todos estes débitos bancários que foram objeto de intimação, não se está falando de algumas transferências de valores irrisórios, mas de milhões de reais que tiveram os mais diversos beneficiários, e que não tiveram sua causa respaldada em documentação fiscal hábil e idônea, cuja manutenção é obrigatória para o contribuinte.

Assim, os débitos bancários para os quais, intimada, a REDE SEG não apresentou documentação hábil e idônea que permitisse a identificação do beneficiário e/ou da sua causa, foram levantados no presente débito referente a pagamentos sem causa e pagamentos a beneficiários não identificados, cuja fundamentação legal e cálculo serão explicados no próximo item (VI).

3) Transferências efetuadas para as demais empresas do Grupo

Como relatado, a REDE SEG pertence a grupo econômico de fato, atuante no ramo da prestação de serviços gráficos, controlado pela família Zanardo. Além de todas as evidências apuradas nas diligências realizadas durante o procedimento fiscal (já relatadas anteriormente), foram encontradas diversas transferências bancárias (conta mantida junto ao Banco Bradesco) efetuadas pela REDE SEG para as seguintes empresas do grupo: GRAFTEC, RGB, RKR, Artécnica e Quality Fine. Por meio do TIF 4, em seu item "6", foram solicitados esclarecimentos, acompanhados da respectiva documentação comprobatória, acerca de cada uma destas transferências, as quais constituíram o Anexo 6 do referido Termo. Em sua resposta, a REDE SEG apresentou duas planilhas e uma série de Contratos de Mútuos (Anexo 156 - "Contratos de mútuos"), que seriam a justificativa para o trânsito de valores entre as empresas. Os Instrumentos Particulares de Mútuo, embora datados de 2013 e 2014, não apresentaram registro que permitisse comprovação da data em que, de fato, foram firmados. Sequer constam nos contratos apresentados a assinatura de testemunhas.

Ora, para que o contrato de mútuo gere efeitos erga omnes, o Código Civil de 1916 (art. 135) e o atual (art. 221) consagram o princípio da publicidade como indispensável para que os efeitos do instrumento particular recaiam sobre terceiros, ainda que o instrumento particular esteja assinado por duas testemunhas (o que não ocorreu no presente caso). Prescreve o art. 221 do Código Civil:

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

Assim, o registro público é o meio de se dar publicidade aos atos a ele submetidos, cuja efetividade passa a atingir não só as partes, mas, também, a terceiros. Portanto, os contratos de mútuo apresentados só geram efeitos entre as partes, não operando contra terceiros (o Ente Federado inclusive).

Ademais, de acordo com o Decreto nº 6.306, de 14/12/07 (DOU de 17/12/2007), há incidência de IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - em operações de créditos realizadas entre pessoas jurídicas (art. 2º, inciso I, alínea V). Pelo referido Decreto, o contribuinte do IOF nas operações financeiras decorrentes de contratos de mútuo é a pessoa jurídica que conceder o crédito. Assim, por meio do Termo de Intimação lavrado em 22/10/2018 (TIF 10) a fiscalizada foi intimada a apresentar a comprovação dos correspondentes recolhimentos dos IOFs devidos decorrentes dos empréstimos, bem como os comprovantes de recebimento das devoluções dos empréstimos concedidos, incluindo os pagamentos dos juros mensais de 2%, estabelecidos nos contratos apresentados.

Neste mesmo Termo, tendo em vista que a REDE SEG realiza sua escrituração por meio de Livro Caixa, o que somente possibilitaria controlar os recebimentos dos empréstimos concedidos na medida em que entrassem em sua conta bancária, intimou-se a empresa a apresentar as planilhas de controle dos valores devidos pelas empresas mutuárias mensalmente, incluindo os juros de 2% ao mês previstos nos contratos de mútuo.

Em sua resposta (Anexo 116), a empresa informou que não foram localizados nem os recolhimentos de IOF, nem os comprovantes de devolução dos valores emprestados. Ou seja, não houve comprovação documental que permitisse concluir que tais recebimentos se trataram de mútuos celebrados entre as empresas do grupo.

Além da ausência de testemunhas, de registro, de comprovação de recolhimento de IOF e de qualquer devolução dos valores supostamente emprestados, outros detalhes envolvendo os instrumentos de Mútuo chamam a atenção. Primeiramente, os valores "emprestados" correspondem exatamente aos valores existentes nos extratos bancários da REDE SEG, senão vejamos:

a) Mútuos envolvendo a GRAFTEC

Na tabela abaixo estão elencadas todas as transferências bancárias que a REDE SEG fez para a GRAFTEC. Com exceção do mês de novembro de 2014, em todos os demais, "coincidentemente" há contrato de mútuo no valor da somatória dos débitos bancários:

GRAFTEC como mutuária (recebe recursos da REDE SEG)

Banco Bradesco			Contratos de Mútuo	
Data	Valor	D/C	Data	Valor
04/01/2013	30.000,00	D		
08/01/2013	40.000,00	D		
09/01/2013	50.000,00	D		
11/01/2013	30.000,00	D		
14/01/2013	30.000,00	D		
15/01/2013	40.000,00	D		
18/01/2013	25.000,00	D		
22/01/2013	25.000,00	D		
23/01/2013	10.000,00	D		
30/01/2013	7.000,00	D		
Subtotal Janeiro	287.000,00		04/02/2013	287.000,00
04/02/2013	20.000,00	D		
07/02/2013	50.000,00	D		
08/02/2013	60.000,00	D		
08/02/2013	100.000,00	D		
14/02/2013	100.000,00	D		
19/02/2013	100.000,00	D		
26/02/2013	70.000,00	D		
Subtotal Fevereiro	500.000,00		06/03/2013	500.000,00
05/03/2013	20.000,00	D		
05/03/2013	20.000,00	D		
13/03/2013	25.000,00	D		
13/03/2013	25.000,00	D		
14/03/2013	15.000,00	D		
14/03/2013	20.000,00	D		
18/03/2013	20.000,00	D		
20/03/2013	15.000,00	D		
28/03/2013	15.000,00	D		
Subtotal Março	175.000,00		03/04/2013	175.000,00

Note-se, no entanto, que as datas de assinatura dos contratos de mútuo são posteriores às transferências realizadas. Isto equivale a dizer que a REDE SEG transferia recursos para a GRAFTEC antes de celebrar o instrumento legal que estabeleceria as cláusulas envolvendo tais empréstimos. E antes mesmo da mutuária se comprometer a devolver os recursos tomados.

Em contrapartida, em relação aos recebimentos da REDE SEG oriundos da GRAFTEC, não foram apresentados os documentos que os justificassem:

GRAFTEC como mutuante (envia recursos para a REDE SEG)

Banco Bradesco			Contratos de Mútuo	
Data	Valor	D/C	Data	Valor
			21/01/2013	6.867,67
13/05/2013	10.000,00	C	13/05/2013	10.000,00
14/08/2014	40.000,00	C		
12/09/2014	41.800,00	C		
12/09/2014	8.000,00	C		
16/09/2014	50.000,00	C		
22/09/2014	20.000,00	C		
23/09/2014	10.000,00	C		
23/09/2014	3.000,00	C		
29/09/2014	20.000,00	C		
30/09/2014	40.000,00	C		
30/09/2014	100.000,00	C		
01/10/2014	50.000,00	C		
17/10/2014	60.000,00	C		
20/10/2014	10700,00	C		
05/12/2014	20.000,00	C		
10/12/2014	50.000,00	C		
17/12/2014	50.000,00	C		
18/12/2014	50.000,00	C		
TOTAL	633.500,00			

Uma vez que os contratos de mútuo estabeleciam a taxa mensal de juros de 2% (dois por cento), o fato dos valores transferidos para a REDE SEG no ano de 2014 (vide tabela acima) serem redondos afasta a hipótese de representarem quitações de mútuos anteriores.

Em tempo, como exposto, foi aberto procedimento de diligência fiscal na GRAFTEC, em que foram solicitadas as justificativas para os recebimentos oriundos da REDE SEG, acompanhados da respectiva documentação comprobatória.

A empresa apresentou cópias dos contratos de mútuo que já haviam sido apresentados pela REDE SEG (Anexo 162 - "Resposta mútuos GRAFTEC"). Não houve qualquer comprovação de recolhimento de IOF ou, sequer, do cálculo dos juros estabelecidos nos supostos contratos de mútuo (alguma planilha de controle mensal), tampouco do pagamento destes juros juntamente com a suposta devolução de alguns valores. Ademais, em relação aos contratos apresentados, o fato de serem cópias já impede que se analise a "idade" dos documentos, ou seja, se os papéis estão envelhecidos após 4 ou 5 anos de sua suposta celebração. Não há qualquer comprovação de que tenham sido confeccionados e assinados tempestivamente (reconhecimento de firma ou registro em cartório), além do fato de não haver assinatura de testemunhas.

Ora, para que o contrato de mútuo gere efeitos erga omnes, o Código Civil de 1916 (art. 135) e o atual (art. 221) consagram o Princípio da Publicidade como indispensável para que os efeitos do instrumento particular recaiam sobre terceiros, ainda que o instrumento particular esteja assinado por duas testemunhas (no presente caso, não há a assinatura de sequer uma testemunha). Prescreve o art. 221 do Código Civil:

(...)

Assim, o registro público é o meio de se dar publicidade aos atos a ele submetidos, cuja efetividade passa a atingir não só as partes, mas, também, a terceiros. Portanto, os contratos de mútuo celebrados pela autuada e diversas pessoas a ela ligadas só geram efeitos entre as partes, não operando contra terceiros (Fisco Federal inclusive). Na realidade, a falta de devolução dos recursos e até mesmo de controle mensal dos juros incorridos revela que nem mesmo entre as partes os contratos geraram efeito.

Finalmente, as visitas realizadas às duas empresas revelaram que a GRAFTEC possui estrutura extremamente superior à REDE SEG: a primeira com seis máquinas Heidelberg que valem milhões, além da máquina Konica Minolta recém adquirida por meio de leasing (segundo informações dadas pelo Sr. Airton); a segunda, com uma máquina bastante antiga, incapaz de realizar serviços em grande quantidade ou de qualidade de ponta. Ademais, toda a infraestrutura da GRAFTEC (tanto operacional quanto administrativa) contrasta com as instalações "improvisadas" da REDE SEG em uma garagem. Sendo assim, o que justifica que uma empresa menor empreste seus recursos, que poderiam ser usados na

expansão de seus negócios, a uma empresa em melhores condições do que ela? E mais, por que realizar tais empréstimos com prazos de devolução tão elásticos, sem garantias, e em condições extremamente favoráveis ao mutuário? Obviamente estas transferências de valores não correspondem a mútuos celebrados pelas empresas, até por que, em anos posteriores (2015 e 2016), a REDE SEG não repetiu seu desempenho comercial, tendo passado por trimestre em que, segundo as informações por ela prestadas, não auferiu qualquer receita (Anexo 163 "ECFs 2015 e 2016") decorrentes de suas atividades.

Ressalta-se que, em 05/2018, a empresa alterou sua sede para o endereço constante no cabeçalho deste relatório (Rua Borba Pereira 71, parte 1), conforme cadastro dos Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil, cuja tela está reproduzida abaixo:

(...)

Esta alteração de endereço foi registrada pela empresa junto à JUCESP (Anexo 165 - "Alteração de endereço JUCESP"). Em pesquisa realizada por meio Google Maps, verificou-se que a nova sede da empresa corresponde a uma residência, conforme foto abaixo:

(...)

Somada ao aspecto nitidamente residencial de sua nova sede, a movimentação financeira da REDE SEG em 2017, bem inferior à dos anos fiscalizados, e a do 1º semestre de 2018, próxima a zero, apontam para uma provável paralisação das atividades da empresa (Anexo 164 - "E-financeira 2017 e 2018"). Diante deste quadro, é ainda mais questionável que ela tenha emprestado vultosas quantias de dinheiro a outras empresas. Afastada, portanto, o enquadramento destes valores como mútuos realizados entre as empresas.

b) Mútuos envolvendo a RGB

As mesmas observações feitas acerca da GRAFTEC se aplicam à RGB, especialmente no que diz respeito à data de assinatura dos contratos de mútuo serem posteriores à transferência dos recursos para a RGB.

RGB como mutuária (recebe recursos da REDE SEG)

Banco Bradesco			Contratos de Mútuo	
Data	Valor	D/C	Data	Valor
11/01/2013	10.000,00	D		
Subtotal Janeiro	10.000,00		04/02/2013	10.000,00
07/02/2013	5.000,00	D		
13/02/2013	30.000,00	D		
20/02/2013	10.000,00	D		
Subtotal Fevereiro	45.000,00		11/03/2013	45.000,00
14/03/2013	15.000,00	D		
20/03/2013	5.000,00	D		
28/03/2013	3.000,00	D		
Subtotal Março	23.000,00		12/04/2013	23.000,00

(...)

Os créditos da REDE SEG provenientes da RGB não foram justificados:

RGB transfere recursos para a REDE SEG

Banco Bradesco			Contratos de Mútuo	
Data	Valor	D/C	Data	Valor
12/09/2014	30.000,00	C		
16/09/2014	50.000,00	C		
17/09/2014	50.000,00	C		
18/09/2014	100.000,00	C		
20/10/2014	40.000,00	C		
TOTAL 2014	270.000,00			

c) *Mútuos envolvendo a RKR*

Aplicam-se as mesmas observações feitas nos itens anteriores:

RKR como mutuária (recebe recursos da REDE SEG)

Banco Bradesco			Contratos de Mútuo	
Data	Valor	D/C	Data	Valor
01/08/2014	2.000,00	D		
29/08/2014	5.000,00	D		
Subtotal Agosto	7.000,00		01/09/2014	7.000,00
05/09/2014	5.000,00	D		
15/09/2014	1.000,00	D		
19/09/2014	10.000,00	D		
30/09/2014	3.000,00	D		
Subtotal Setembro	19.000,00		01/10/2014	19.000,00
03/10/2014	5.000,00	D		
07/10/2014	3.500,00	D		
10/10/2014	1.000,00	D		
15/10/2014	5.000,00	D		
21/10/2014	30.000,00	D		
Subtotal Outubro	44.500,00		01/11/2014	44.500,00

(...)

d) *Mútuos envolvendo a Artécnica*

Os mútuos envolvendo a Artécnica reforçam a convicção de que os documentos apresentados foram "fabricados" numa tentativa de ludibriar a fiscalização: com exceção no mês de 02/2013, em todos os outros, apesar de a REDE SEG, segundo os contratos apresentados, ser a contratante dos empréstimos, é ela quem envia recursos para a Artécnica! Além disso, não é razoável imaginar que duas empresas façam um contrato de empréstimo no valor de R\$ 696,80.

Artécnica como mutuante (envia recursos para a REDE SEG)

Banco Bradesco			Contratos de Mútuo	
Data	Valor	D/C	Data	Valor
14/02/2013	71.600,00	C		
Subtotal Fevereiro	71.600,00		14/02/2013	71.600,00
24/01/2014	696,80	D		
Subtotal Janeiro	696,80		24/01/2014	696,80
24/02/2014	696,80	D		
Subtotal Fevereiro	696,80		24/02/2014	696,80
07/07/2014	10.000,00	D		
18/07/2014	20.000,00	D		
Subtotal Julho	30.000,00		18/07/2014	30.000,00
05/08/2014	8.000,00	D		
08/08/2014	1.000,00	D		
18/08/2014	700,00	D		
Subtotal Agosto	9.700,00		18/08/2014	9.700,00

(...)

e) Mútuos envolvendo a Quality Fine

Constatada a mesma inconsistência relatada nos mútuos da Artécnica: apesar de consignada como "mutuante" nos contratos, a Quality Fine recebe recursos da REDE SEG. Os créditos bancários da empresa que tiveram como origem a Quality Fine não foram justificados.

Quality Fine como mutuante (envia recursos para a REDE SEG)

Banco Bradesco			Contratos de Mútuo	
Data	Valor	D/C	Data	Valor
20/05/2014	5.000,00	D		
Subtotal Maio	5.000,00		20/05/2014	5.000,00
12/09/2014	3.000,00	D		
Subtotal Setembro	3.000,00		12/09/2014	3.000,00
06/10/2014	4.000,00	D		
10/10/2014	1.000,00	D		
21/10/2014	2.000,00	D		
Subtotal Outubro	7.000,00		21/10/2014	7.000,00
TOTAL 2014	15.000,00			
24/04/2014	40.000,00	C		
03/10/2014	2.800,00	C		
20/10/2014	1.800,00	C		

A movimentação bancária da REDE SEG revelou o trânsito irrestrito de recursos entre as empresas pertencentes à família Zanardo. Este fato, aliado às demais constatações descritas neste relatório, comprovam a atuação das empresas de maneira conjunta, formando, entre si, verdadeiro grupo econômico. Ademais, uma vez que não foi comprovada a natureza das transferências efetuadas pela REDE SEG para as empresas do grupo, elencadas nas tabelas acima, elas foram levantadas no presente auto de infração como "Pagamentos sem causa".

4) Transferências para Rogério e Rodrigo Zanardo

Também foram encontradas na conta mantida pela REDE SEG junto ao Bradesco transferências envolvendo os irmãos Rogério e Rodrigo Zanardo, algumas de pequeno valor, e outra de R\$ 1.260.000,00, a crédito (item 38 da tabela constante no Anexo 2 do TIF 4), que seria, segundo a empresa, uma devolução de empréstimo realizado (o histórico do extrato não permite a identificação do beneficiário).

Data	Valor	D/C	Histórico	Doc.	Tipo de lançamento	Banco Origem/ Destino	Agência Origem/ Destino	Conta Origem/ Destino	CPF/CNPJ Origem/Destino	Nome Origem/Destino
04/09/2014	1.260.000,00	D	CHEQUE	189	101 - (D) cheques					
10/09/2014	1.260.000,00	C	DEPOSITO EM DINHEIRO	752104	201 - (C) depósitos	237	6543	10005000	259.802.138-05	RODRIGO ZANARDO

As demais transferências foram listadas na tabela constante no item 7 do TIF 4. A fiscalizada apresentou um arquivo chamado "Devolução empréstimo item 36 Anexo 2", alegando que o depósito de R\$ 1.260.000,00 ali consignado seria a devolução do empréstimo feito a Rodrigo Zanardo (Anexo 157 - "Devolução empréstimo item 38 Anexo 2"). Note-se que, nesta folha de extrato, o histórico que acompanha o crédito é "depósito em dinheiro o próprio favorecido cheque".

10/09/2014	LIQUIDACAO DE COBRANCA Valor Disponível	9001117	4.825,00	101.039,62
	LIQUIDACAO DE COBRANCA VALOR DISPONIVEL	9001117	41.666,67	142.706,29
	DEPOSITO EM DINHEIRO O PROPRIO FAVORECIDO	752104	1.260.000,00	1.402.706,29
	CHEQUE	191	-118.097,74	1.284.608,55
	DIVERSOS RECEBIMENTOS			

A vultosa quantia emprestada a Rodrigo sem a celebração de qualquer contrato ou o fornecimento de qualquer garantia já é indicador de que se trata do real proprietário da empresa. Mas, além disso, o próprio histórico o qualifica como "próprio favorecido", o que não seria verdade caso Vivaldo Dias fosse, de fato, o proprietário da REDE SEG.

Para as demais transferências, não foi apresentada qualquer justificativa ou documentação. Desta foram, estas transferências para Rodrigo reforçam a constatação de que ele é, de fato, o proprietário da REDE SEG, a qual faz parte de grupo econômico controlado por ele e seu irmão, Rogério.

VI - DO DÉBITO

De maneira sucinta, os débitos bancários que restaram sem comprovação por meio de documentação hábil e idônea foram levantados neste auto de infração COMPROT 19515.720939/2018-50 da seguinte forma:

a) Pagamentos a beneficiários não identificados (art. 674 do RIR/99): débitos bancários constantes nos extratos do Banco Bradesco, cujo histórico não permitiu a identificação do beneficiário dos pagamentos feitos pela REDE SEG e que, intimada, a empresa não apresentou documentação hábil e idônea que permitisse identifica-los e determinar sua natureza.

b) Pagamentos sem causa (art. 674 do RIR/99): débitos bancários correspondentes a transferências bancárias feitas pela REDE SEG para os responsáveis pela empresa, seja por meio de contas de sua titularidade, seja por meio de conta de suas demais empresas, cuja motivação não foi comprovada documentalmente (reembolso de despesas, distribuição de lucros, etc). Débitos bancários cujo histórico indicava o destinatário, mas sem comprovação documental que permitisse firmar convicção acerca de sua necessidade à luz do objeto social da fiscalizada.

Os fatos geradores da obrigação tributária principal relativa aos débitos bancários da REDE SEG foram os pagamentos efetuados para os quais, após intimações, não houve comprovação da causa ou identificação do beneficiário. Estes pagamentos foram identificados por meio dos extratos bancários obtidos por RMF junto ao Banco Bradesco. Desconsiderados os débitos referentes a aplicações, tarifas bancárias e transferências entre contas bancárias do próprio titular.

Cabe mencionar que foram utilizadas na análise da movimentação financeira da REDE SEG (Banco Bradesco, agência 6543, conta corrente 11177), os valores

registrados nas planilhas entregues pela empresa em 16/10/2017 como "Livro Caixa 2013" e "Razão Banco Bradesco 2014":

(...)

Intimada para apresentação dos livros Caixas em meio papel dos anos de 2013 e 2014, com respectivos termos de abertura e encerramento, assinados pelo representante legal da empresa e pelo contador responsável pela sua escrituração (TIF 10), a REDE SEG apresentou as mesmas planilhas. Estas planilhas se mostraram compatíveis com os valores movimentados em sua conta bancária.

O débito foi lavrado da seguinte forma:

VI.1 - Pagamentos sem causa

(...)

Relativamente aos fatos descritos no item anterior ("V.1 - Débitos bancários"), os fatos geradores foram as transferências realizadas pela REDE SEG em sua conta mantida junto ao Banco Bradesco, em relação às quais, intimada, ela não logrou comprovar a natureza mediante a apresentação de documentação hábil e idônea. Os seguintes valores constituíram base de cálculo para o débito referente a pagamentos sem causa:

a) Transferência efetuadas para as demais empresas do Grupo (item "V.1", subitem 3)

Como relatado, a empresa não apresentou as comprovações solicitadas por meio do TIF 10 de que os valores transferidos para as empresas do grupo tenham sido resultado de contratos de empréstimos celebrados. Assim, uma vez que não foi comprovada a natureza destes débitos bancários, os valores transferidos para as empresas do Grupo foram considerados pagamentos sem causa.

O artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) determina que a pessoa jurídica deve conservar em ordem os documentos e papéis que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. No presente caso, o contribuinte deveria ter os documentos solicitados, visto se tratarem de valores debitados em suas contas bancárias. O fato de as empresas pertencerem a uma mesma família não justifica o trânsito livre de recursos entre suas contas bancárias. Ademais, conforme item "IV" deste relatório, constatada significativa confusão patrimonial entre a REDE SEG e as demais empresas (pagamentos de despesas, contratação de serviços, atuação de funcionários, etc), em especial a GRAFTEC, razão pela qual ela responde solidariamente pelo débito resultante dos fatos aqui descritos.

Os fatos geradores foram as saídas bancárias destinadas à GRAFTEC, RGB, RKR, Artécnica e Quality Fine, as quais não tiveram sua natureza comprovada documentalmente pela empresa. Os valores lançados foram as transferências bancárias a débito da REDE SEG e a crédito das empresas mencionadas constantes

nas tabelas localizadas no item "IV.1", subitem 3 deste relatório (extraídos dos extratos da conta 11177, agência 6543, Banco Bradesco).

Os demais débitos bancários, cujo histórico permitiu saber a quem foram feitos, mas para os quais não houve comprovação documental, por parte do contribuinte, intimado, de sua natureza, também foram consideradas como "pagamentos sem causa", de acordo com os itens a seguir.

b) Débitos referentes a "cheques" (item "V.1", subitem 2 "d")

Os débitos bancários com "tipo de lançamento" correspondente a "cheque", para os quais o contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse sua natureza foram considerados pagamentos sem causa. As bases de cálculo são os seguintes valores (extraídos dos extratos da conta 11177, agência 6543, Banco Bradesco):

c) Débitos referentes a "transferências bancárias" (item "V.1", subitem 2 "e")

Os débitos bancários com "tipo de lançamento" correspondente a "transferência entre contas" e "transferência interbancária", para os quais o contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse sua natureza foram considerados pagamentos sem causa. As bases de cálculo são os seguintes valores (extraídos dos extratos da conta 11177, agência 6543, Banco Bradesco):

d) Débitos referentes a pagamentos do SIMPLES NACIONAL (item "V.1", subitem 2 "f")

Como a empresa, optante pelo lucro presumido, não apresentou documentação hábil e idônea que justificasse o recolhimento ao SIMPLES NACIONAL, os correspondentes débitos bancários foram considerados pagamentos sem causa. As bases de cálculo são os seguintes valores (extraídos dos extratos da conta 11177, agência 6543, Banco Bradesco):

Item	Data	Valor	D/C	Histórico	Doc.	Tipo de lançamento	Nome Destino
1	21/06/2013	2.007,30	D	PAGTO ELETRÔNICO TRIBUTO	5645728	104 - (D) lançamento avisado	SIMPLES NACIONAL
2	22/07/2013	1.535,90	D	PAGTO ELETRÔNICO TRIBUTO	5640644	104 - (D) lançamento avisado	SIMPLES NACIONAL
3	20/08/2013	1.215,49	D	PAGTO ELETRÔNICO TRIBUTO	5649145	104 - (D) lançamento avisado	SIMPLES NACIONAL
4	20/09/2013	913,06	D	PAGTO ELETRÔNICO TRIBUTO	5645997	104 - (D) lançamento avisado	SIMPLES NACIONAL
5	21/10/2013	849,15	D	PAGTO ELETRÔNICO TRIBUTO	5647378	104 - (D) lançamento avisado	SIMPLES NACIONAL
6	21/11/2013	1.201,25	D	PAGTO ELETRÔNICO TRIBUTO	5644236	104 - (D) lançamento avisado	SIMPLES NACIONAL
7	20/12/2013	700,47	D	PAGTO ELETRÔNICO TRIBUTO	5643890	104 - (D) lançamento avisado	SIMPLES NACIONAL
8	20/01/2014	156,35	D	PAGTO ELETRÔNICO TRIBUTO	5647715	104 - (D) lançamento avisado	SIMPLES NACIONAL
9	20/03/2014	545,00	D	PAGTO ELETRÔNICO TRIBUTO	5645295	104 - (D) lançamento avisado	SIMPLES NACIONAL
10	31/03/2014	300,00	D	PAGTO ELETRÔNICO TRIBUTO	5642990	104 - (D) lançamento avisado	SIMPLES NACIONAL

Os débitos bancários considerados no presente débito como pagamentos sem causa encontram-se no Anexo A - "Pagamentos sem causa".

VI.2 - Pagamentos a beneficiários não identificados

Os débitos bancários, cujo histórico não permitiu saber a quem foram feitos, e para os quais não houve comprovação documental, por parte do contribuinte, intimado, de sua natureza, foram consideradas como "pagamentos a beneficiários não identificados". Esta infração está prevista no art. 674 do RIR/99, e sujeita o

contribuinte ao imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) sobre a base reajustada, conforme art. 61, §1º da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, DOU de 23/01/1995.

Relativamente aos fatos descritos no item anterior ("V.1 - Débitos bancários"), os fatos geradores foram as transferências realizadas pela REDE SEG em sua conta mantida junto ao Banco Bradesco, em relação às quais, intimada, ela não logrou comprovar os beneficiários e a natureza mediante a apresentação de documentação hábil e idônea. Os seguintes valores constituíram base de cálculo para o débito referente a pagamentos sem causa:

a) Débitos referentes a "pagamentos a fornecedores" (item "V.1", subitem 1 "a")

Os débitos bancários com "tipo de lançamento" correspondente a "pagamento fornecedores", para os quais o contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse sua natureza foram considerados pagamentos sem causa. As bases de cálculo são os seguintes valores (extraídos dos extratos da conta 11177, agência 6543, Banco Bradesco):

b) Débitos referentes a "cheques" (item "V.1", subitem 1 "b")

Os débitos bancários com "tipo de lançamento" correspondente a "pagamento fornecedores", para os quais o contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse sua natureza foram considerados pagamentos sem causa. As bases de cálculo são os seguintes valores (extraídos dos extratos da conta 11177, agência 6543, Banco Bradesco):

c) Débitos referentes a "transferências bancárias" (item "V.1", subitem 1 "c")

Os débitos bancários com "tipo de lançamento" correspondente a "transferência entre contas" e "transferência interbancária", para os quais o contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse sua natureza foram considerados pagamentos sem causa. As bases de cálculo são os seguintes valores (extraídos dos extratos da conta 11177, agência 6543, Banco Bradesco):

Os débitos bancários considerados no presente débito como pagamentos a beneficiários não identificados encontram-se no Anexo B - "Pagamentos a beneficiários não identificados".

VI.3 - Cálculo

Em relação aos débitos bancários considerados pagamentos sem causa ou pagamentos a beneficiários não identificados, o cálculo da base de cálculo do imposto de renda retido na fonte deu-se da mesma forma, conforme o descrito a seguir.

Determina o §3º do art. 61 da Lei nº 8.981/95, abaixo transcrito:

(...)

Ou seja, a pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso

entregue a terceiros, contabilizados ou não, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte.

Para o cálculo da base reajustada, considerou-se o valor pago como um rendimento líquido, isto é, como se já tivesse ocorrido a incidência do imposto de renda na fonte. Portanto, dividiu-se o valor pago por 0,65 (correspondente a 1 menos 0,35, em que 0,35 seria a alíquota do imposto de renda na fonte).

Os valores considerados como base de cálculo para os autos de infração referentes a pagamentos sem causa e pagamentos a beneficiários não identificados encontram-se nos Anexos A e B.

As bases de cálculo ajustadas para fins de incidência de imposto de renda na fonte estão demonstradas no "Demonstrativo de Apuração" do auto de infração referente a "pagamentos sem causa" e a "pagamentos a beneficiários não identificados".

Os comprovantes das transferências para as empresas do grupo e dos demais débitos bancários são os extratos bancários obtidos junto ao Banco Bradesco (Anexo 55).

VII - Da multa aplicada

Foi aplicada a qualificação da multa de ofício de 75%, conforme explicado a seguir.

(...)

A qualificação da multa de ofício foi aplicada pelos motivos descritos a seguir:

- Transferência de recursos para as empresas pertencentes à família Zanardo, sem comprovação de sua natureza, uma vez que restou afastada a argumentação de se tratar de mútuos. Caracterizada a prática prevista no inciso I do artigo 71 supracitado (sonegação de IRRF).

- Transferência de recursos a beneficiários não identificados, sem que fosse fornecida documentação hábil e idônea capaz de afastar a possibilidade de se tratar de verdadeiras remunerações aos proprietários de fato. Caracterizada a prática prevista no inciso I do artigo 71 supracitado (sonegação de IRRF).

- Ao realizarem a interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da REDE SEG, seus proprietários praticaram o descrito no artigo 72 supracitado.

- Por terem atuado em conjunto quando da sonegação de tributos e do "alaranjamento" do quadro societário da REDE SEG, praticaram a conduta descrita no artigo 73 supracitado.

Acerca da interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da REDE SEG, vale a pena reforçar alguns aspectos detalhados neste relatório:

- Rogério Zanardo afirmou, de acordo com a citada reportagem da Folha de São Paulo, que Vivaldo Dias da Silva não era o proprietário da REDE SEG;

- O próprio Vivaldo, em juízo (TRE) e acompanhado de seu advogado, afirmou que não é o proprietário da REDE SEG, tendo apontado Rodrigo Zanardo como tal;
- Todas as informações econômicas e fiscais de Vivaldo apontam para sua incapacidade financeira de possuir empresa com faturamento de milhões de reais em 2014;
- Ainda assim, perante esta fiscalização, a empresa agiu como se Vivaldo fosse seu proprietário, tendo sido todos os documentos solicitados assinados por ele.

Assim, a multa foi qualificada devido à constatação das condutas de sonegação, fraude (utilização de interposição fraudulenta de pessoas em seu quadro societário) e conluio, por parte do contribuinte, conforme detalhado ao longo deste relatório. Foi aplicada, portanto, a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

VIII - Sujeição Passiva Solidária

(...)

Pelas razões que serão expostas a seguir, foram incluídas no polo passivo da presente autuação as seguintes pessoas físicas e jurídicas:

- Rodrigo Zanardo, CPF 259.802.138-05 (art. 124, inciso I e artigo 135, inciso III);
- Rogério Zanardo, CPF 279.358.408-81 (art. 124, inciso I);
- GRAFTEC, CNPJ 04.059.685/0001-00 (art. 124, inciso I);
- RGB Mídia & Gráfica EIRELI - EPP, CNPJ 08.350.394/0001-10 (art. 124, inciso I).

(...)

VIII.1 - Art. 124, inciso I, do CTN

(...)

O interesse jurídico comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Ora, como proprietários das empresas do grupo, tanto Rodrigo como Rogério Zanardo atuaram de forma contudente no esquema implementado para sonegação de tributos, seja transferindo, seja recebendo recursos à margem da tributação. Ambos tinham interesse comum na omissão de receitas e recebimentos de recursos fora do alcance do Fisco, situações estas que constituíram o crédito tributário. Foram beneficiários do movimento de recursos dessas empresas, de forma que possuem também, pessoal e diretamente, vínculo econômico com a situação que constitui o respectivo fato gerador da obrigação tributária. Atuaram, portanto, no mesmo polo da relação jurídica, como proprietários das empresas (Rodrigo Zanardo como proprietário de fato da REDE SEG, e Rogério Zanardo como proprietário de direito da RGB até 08/2014 e da GRAFTEC a partir de 05/2014) e beneficiários dos recursos oriundos da sonegação de tributos (IRRF e IRPJ e reflexos).

Ainda em relação ao aspecto econômico do interesse comum aqui tratado, não se está falando de simples interesse indireto e mediato (que todos os sócios de direito por princípio teriam) nos resultados econômicos advindos de pessoa jurídica regularmente constituída. Ou seja, essas pessoas não possuem apenas o interesse mediato no resultado econômico-financeiro das atividades da empresa contribuinte, como é o que ocorre, via de regra, com qualquer pessoa que regularmente pertença ao quadro societário de uma empresa, uma vez que os atos da empresa são sempre praticados através da vontade de seus dirigentes formais ou informais, posto que todos ganham com o fato econômico. Tampouco se está falando de mera falta de pagamento de tributo. O que se verificou no presente caso foi uma forma de organização e de procedimento da REDE SEG, engendrada com o evidente intuito de frustrar toda e qualquer possibilidade de realização do crédito tributário devido sobre as operações praticadas por meio da atuação direta de seus proprietários de fato naquelas operações. Dentre as operações descritas neste relatório, merecem destaque a interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da REDE SEG (interposição admitida pelo "laranja" Vivaldo Dias da Silva em depoimento à Justiça Eleitoral) e a transferência de recursos à margem da tributação para as demais empresas da família Zanardo.

(...)

Uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro (artigo 50 do atual Código Civil) estabelece como regra geral que, em princípio, o patrimônio particular dos titulares, sócios e administradores não responde pela obrigação tributária constituída em nome da pessoa jurídica, a imputação da sujeição passiva solidária deve ser respaldada por uma circunstância relativamente excepcional, fora do ordinário. Essa circunstância, em geral, produz uma espécie de confusão patrimonial, já que, às partes envolvidas, são atribuíveis atos, omissões e condutas que revelam a falta de respeito à separação determinada em lei entre o patrimônio da pessoa jurídica de um lado, e o patrimônio de seus titulares, sócios ou acionistas de outro. Adicionalmente, o interesse comum justificador da responsabilização solidária também se verifica quando os sócios, acionistas e até mesmo terceiros recebam da pessoa jurídica vantagens ou benefícios desproporcionais ou imotivados em relação de sua relação para com ela. Como foi relatado, a confusão patrimonial verificada entre as empresas do grupo ocorreu em diversos aspectos de funcionamento da empresa: operacional, administrativo e financeiro. E dentre as vantagens percebidas pelos sócios, citamos, além das transferências injustificadas realizadas pela REDE SEG às suas empresas, os pagamentos cujos beneficiários a fiscalizada não justificou por meio da apresentação de documentação hábil e idônea e os pagamentos de despesas estranhas à sua atividade operacional, também não justificados.

Há que se destacar que, na condição de administradores da fiscalizada e das demais empresas do grupo, é inimaginável aceitar que Rodrigo e Rogério não tivessem conhecimento ou participação em todo o ato delituoso descrito neste relatório. Até porque, nunca é demais lembrar, ainda que a pessoa jurídica possa

ter "vida própria" e "existência real" (teorias da "Realidade Objetiva" e "Realidade Técnica", em oposição às teorias da "Ficção Real" e "Ficção Doutrinária"), ou que, sendo sujeito de direito, vale dizer, sendo uma pessoa, será dotada de personalidade e possuirá todos os direitos e obrigações semelhantes a uma pessoa natural ou física, o fato incontestado é que quem toma decisões nas empresas são pessoas humanas investidas de poderes para tal e o fazem de acordo com os preceitos que norteiam as companhias das quais participam ou administram.

Relativamente à solidariedade imputada à GRAFTEC e à RGB, empresas pertencentes ao mesmo conglomerado econômico, verificou-se que, em conjunto com a REDE SEG, elas realizaram a situação configuradora do fato gerador. Parte do serviço gráfico que clientes contratavam junto à REDE SEG e até mesmo junto à RGB eram executados pela GRAFTEC. Ao invés de legitimar estas transações por meio da emissão de notas fiscais relativas a estes serviços e do pagamento formal destas notas, como ocorreu com outras gráficas contratadas pela REDE SEG, apurando as receitas correspondentes e tributando os respectivos eventuais resultados positivos, as empresas do grupo preferiram atuar de maneira subterrânea. De acordo com os extratos bancários da fiscalizada, quantias significativas de dinheiro foram transferidas, mensalmente, dela para as duas empresas citadas. Convém lembrar que, conforme relatado, em diligência realizada tanto na GRAFTEC quanto na RGB antes da abertura do presente procedimento fiscal, foi solicitada a apresentação dos extratos bancários das empresas, mas eles não foram apresentados. Ademais, foi constatada confusão patrimonial entre as empresas, aspecto que será abordado a seguir.

Como o próprio nome já diz, "confusão" é o ato ou efeito de confundir, de aparentar ser, falta de distinção entre coisas diferentes. Na prática, ocorre a confusão patrimonial quando não é possível uma segregação clara entre as atividades profissionais ou empresárias exercidas por mais de um sujeito. Tal fenômeno costuma se revelar, por exemplo, quando os negócios dos sócios se confundem com os da pessoa jurídica; quando há abuso dentro de um mesmo grupo econômico ou quando as partes se valem de pessoas interpostas. No presente caso, além da já citada interposição fraudulenta de pessoas no QS da empresa, constatou-se miscigenação de patrimônio, recursos e empregados entre as empresas REDE SEG, GRAFTEC, RGB e demais gráficas do grupo.

Destaca-se o que afirma Luiz Carlos de Andrade Júnior:

(...)

Os fatos aqui narrados comprovam que a confusão patrimonial se deu não somente entre a fiscalizada, seu proprietário de fato (Rodrigo Zanardo) e o proprietário da GRAFTEC e RGB (Rogério Zanardo), como também entre a REDE SEG, GRAFTEC e RGB. Como relatado no item "IV" subitem "a.1", foram encontradas diversas empresas ligadas à REDE SEG, com sócios e objeto social coincidentes. Em diversos casos, o endereço de funcionamento das empresas também era o mesmo. Dentre todas estas empresas que compõe o grupo

econômico do qual a REDE SEG faz parte, foi atribuída responsabilidade solidária à GRAFTEC e à RGB devido à sua proeminência em relação à confusão patrimonial detectada. Destaca-se, como exemplo, as transferências bancárias injustificadas efetuadas da REDE SEG para a GRAFTEC, as quais totalizaram cerca de R\$ 3.500.000,00 em 2013 e R\$ 6.800.000,00 em 2014; e as realizadas para a RGB, as quais totalizaram cerca de R\$ 340.500,00 em 2013 e R\$ 942.000,00 em 2014.

Além destas transferências de recursos (lembrando que também transitaram recursos para outras empresas do grupo), como relatado ao longo deste relatório, a confusão patrimonial entre as empresas se deu em relação a outros aspectos, como: quadro societário (item "IV" subitem "a.1"); endereço de funcionamento coincidente sem rateio de despesas de ocupação (item "IV" subitem "a.1"); pagamentos pela REDE SEG de serviços prestados para outras empresas (item "IV" subitem "e", com destaque para o pagamento feito pela REDE SEG à FAG, relativo à manutenção da máquina Konica Minolta, de propriedade da GRAFTEC); recebimento na GRAFTEC de mercadorias e insumos pagos pela REDE SEG (item "IV" subitem "d"); extratos bancários da RGB encontrados na sede da REDE SEG (item "IV" subitem "b.2"); utilização de funcionários de outras empresas do grupo (item "IV" subitens "b" e "e.4") e pagamento de licenciamento de veículos de outras empresa do grupo (item "IV" subitem "c"). O fato de Rogério e Rodrigo Zanardo possuírem poder de administração das empresas permitiu que decisões envolvendo recursos das empresas pudessem ser sincronizadas.

Assim, a solidariedade foi atribuída à GRAFTEC e à RGB uma vez que elas desfrutaram dos resultados obtidos por meio da sonegação de tributos, em razão de confusão patrimonial existente entre elas e a fiscalizada. Esta confusão patrimonial foi constatada por meio de múltiplas evidências: coincidência de administradores e gestão única do negócio (Rodrigo e Rogério Zanardo), identidade de endereços, empregados comuns, estrutura operacional dependente (uma vez que a REDE SEG não possui estrutura capaz de executar os serviços gráficos que oferece), benefício financeiro (recursos da REDE SEG transferidos de maneira injustificada para a GRAFTEC e RGB), gestão do negócio de maneira a evadir-se do pagamento dos tributos devidos.

Cabe mencionar que a solidariedade se sustenta mesmo considerando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, cuja interpretação do art. 124, inciso I é mais restritiva, entendendo que, nos grupos econômicos, o interesse comum só ocorre se as empresas realizam a mesma atividade (REsp 834.044). Tanto a REDE SEG quanto a GRAFTEC e a RGB atuam no ramo dos serviços gráficos, utilizam-se de funcionários em comum, realizam de serviços umas das outras, a REDE SEG paga por serviços prestados à GRAFTEC, mercadorias e insumos comprados pela REDE SEG e pela RGB são entregues na sede da GRAFTEC, recursos são transferidos injustificadamente entre as empresas. Existe um liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico, as empresas têm apenas aparência de unidades autônomas, quando, na verdade, sua atuação é complementar. Caracterizada confusão patrimonial,

vinculação gerencial, coincidência de sócios de fato e administradores, enfim, abuso da forma entre as empresas integrantes do agrupamento.

Destaca-se, ainda, a ocultação de Rodrigo Zanardo do QS da REDE SEG, por meio da consignação de Vivaldo Dias da Silva em seu contrato social. O objetivo deste expediente (interposição fraudulenta de pessoas), conhecido na linguagem coloquial como "utilização de laranjas" ou interposição de pessoas, é sempre o de excluir a figura do responsável no caso de sistemática sonegação fiscal. No presente caso, o expediente de sonegação fiscal está comprovado por se tratar de ocultação de receita recebida, em última instância, pelos reais proprietários da empresa (também "ocultados" formalmente de seu QS"), combinada com a falta de recolhimento dos tributos devidos, no que não se admite a forma culposa, mas, sim, a presença do dolo.

Os principais elementos de prova da situação de fato (interposição de pessoas) obtidos, sobre os quais já se discorreu em detalhe ao longo deste relatório, foram os seguintes:

(...)

No decorrer do procedimento fiscal, formou-se a convicção de que um "terceiro" era o verdadeiro proprietário e administrador da REDE SEG (Rodrigo Zanardo), restando configurado o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, sendo, portanto, inafastável a sua responsabilização solidária nos termos do art. 124, inciso I, do CTN. Adicionalmente, por ser o administrador da empresa, foi-lhe imputada responsabilização solidária com base no artigo 135, inciso III, conforme será explicado a seguir. Já Rogério foi solidarizado com base no artigo 124, inciso I, em razão do interesse comum. Afinal se a RGB e a GRAFTEC receberam recursos de maneira imotivada, eles, de alguma maneira, foram parar nas mãos do seu sócio, Rogério.

Os responsáveis pela REDE SEG e pelas demais empresas da família, além de terem demonstrado interesse focado exatamente na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária, na realização do fato que teve a capacidade de gerar a tributação (omissão de receitas, recebimento de recursos por meio de outras empresas de propriedade da família Zanardo e, presumivelmente, por meio de pagamentos sem causa e de pagamentos a beneficiários não identificados pelo contribuinte), também executaram, de modo fraudulento, o "alananjamento" do quadro societário da REDE SEG. Afora não possuir capacidade financeira ou situação financeira compatível com a posse de uma gráfica que faturou milhões de reais em 2014, Vivaldo declarou, em juízo, não ser o real proprietário da REDE SEG. O verdadeiro proprietário é Rodrigo Zanardo, que, como relatado, administra a REDE SEG em consonância com os interesses do grupo econômico que atua no mercado de serviços e materiais gráficos controlado por sua família. Tanto é assim que Rodrigo, como foi relatado, utiliza a conta bancária da fiscalizada para recebimento de devolução de empréstimos pessoais (provenientes do proprietário

da KR Locadora de Veículos). Isto não seria possível caso ele não tivesse total controle da empresa e dos recursos por ela movimentados.

Ademais, as transferências bancárias injustificadas remetidas a eles ou às empresas pertencentes a membros da família Zanardo mostram que lograram proveito próprio (econômico) das situações que constituem os fatos geradores das obrigações principais, utilizando os recursos que deveriam ser recolhidos ao Fisco Nacional. As transferências executadas pela REDE SEG a beneficiários não identificados, como não comprovadas por meio de documentação hábil e idônea, não afastaram a presunção de se tratar de transferências de recursos em benefícios dos sócios de fato. Desta forma os solidários aqui qualificados revelaram o seu interesse comum naquelas situações.

Sobre estes pagamentos de valores à margem da tributação para membros da família Zanardo, realizados por meio de transferências bancárias de natureza não comprovada para empresas de sua titularidade, ressalta-se que, se os proprietários do grupo econômico constassem no quadro societário da REDE SEG, estes valores desviados poderiam ter sido pagos na forma de pró-labore, com a respectiva tributação, contribuição previdenciária patronal e o IRRF, descontado do beneficiário, em razão do recebimento dos valores, o que não ocorreu, caracterizando infração à Lei.

Em síntese, Rodrigo e Rogério Zanardo participaram (ou seja, fizeram parte), efetivamente, do negócio jurídico que deflagrou a incidência tributária ("situação que constitua o fato gerador..."), estando ambos no mesmo polo da relação jurídica, uma vez que são proprietários e administradores das empresas pertencentes à família Zanardo. Verificada comunhão de interesses entre estas duas pessoas, que possuem relação pessoal e direta com a situação que deflagra a obrigação de pagar o tributo.

Diante do exposto, restou caracterizada, a responsabilidade solidária, por interesse comum, entre a REDE SEG, a GRAFTEC e a RGB, pertencentes ao mesmo grupo empresarial, um grupo econômico de fato, como ficou evidente pela confusão patrimonial (administrativa, financeira e operacional) estabelecida entre elas, especialmente em relação aos recursos financeiros. Esta confusão adveio, grande parte, do fato de ambas possuírem o mesmo núcleo de gestão, liderado por Rodrigo e Rogério Zanardo. Estes também demonstraram interesse econômico no fruto da sonegação, uma vez que receberam recursos por meio de suas demais empresas, razão pela qual também devem responder solidariamente pelo débito lavrado.

VIII.2 - Art. 135, inciso III, do CTN

(...)

É cabível a atribuição da responsabilidade solidária ao gestor de fato da pessoa jurídica, quando os créditos tributários exigidos no lançamento de ofício decorrem de infração dolosa à lei. Ou seja, a responsabilidade tributária decorrente das

situações previstas no artigo 135 do CTN, está ligada à prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, por quem não integra a relação jurídico tributária, mas é chamado a responder pelo crédito tributário em virtude do ilícito praticado. Assim, nas hipóteses contidas no artigo 135 encontramos duas normas autônomas: uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídico tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação. No presente caso, o contribuinte é a empresa REDE SEG; e os terceiros chamados a responder pelo débito com base no artigo 135 do CTN são Rodrigo Zanardo (administrador e proprietário, de fato, da REDE SEG) e Rogério Zanardo (administrador e proprietário, de fato, da REDE SEG).

(...)

O administrador da REDE SEG quando da sonegação de tributos, que ocorreu tanto por meio da omissão de receitas quanto por meio dos pagamentos sem causa (em especial dos pagamentos efetuados, à margem da tributação, a seus familiares por intermédio de suas empresas) foi Rodrigo Zanardo. Como foi exposto, em que pese vários membros da família terem atuado nas negociações com clientes, o papel proeminente na gestão da empresa foi desempenhado por Rodrigo. Ora, ao administrar a empresa de maneira a ocultar do Fisco fatos geradores de tributos devidos pela empresa, Rodrigo cometeu infração à lei, razão pela qual lhe está sendo atribuída responsabilização solidária com base no artigo 135 acima transcrito.

(...)

Há que se ressaltar que a responsabilidade aqui imputada ao sócio de fato da REDE SEG é solidária, e não subsidiária. Neste sentido, cabe, aqui, citar o entendimento manifestado pela douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, conforme excerto abaixo transcrito:

(...)

Ademais, em função de constatação, em tese, de crime contra a Ordem Tributária - Lei nº 8.137/90, de 27/12/1990, pela sonegação de tributos, uma vez que nem a totalidade das receitas auferidas, nem os rendimentos pagos aos demais responsáveis pela empresa foram declarados pela empresa ao Fisco (incisos I e II do art. 1 da Lei nº 8.137/1990, e artigo 71 da Lei nº 4.502), e pela elaboração e utilização de documento (seu contrato social) que saiba ou deva saber falso (inciso IV do art. 1 da Lei nº 8.137/1990) a conduta ilícita intencional por parte da REDE SEG, por meio de seu administrador, caracteriza a infração de lei prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, devendo ele, também, responder pessoalmente, pelas obrigações tributárias resultantes desses atos.

Finalmente, há que se falar em infração à lei decorrente do dever do administrador da empresa de zelar pela correta elaboração dos livros contábeis e

fiscais, inclusive mediante a apresentação dos documentos que suportam sua escrituração, conforme o disposto nos artigos 1.011, 1.193 e 1.194 do Código Civil, in verbis:

(...)

Durante o presente procedimento fiscal, não foram apresentados todos os documentos solicitados, com destaque para os Livros Caixas de 2013 e de 2014 em meio papel, assinados pelo responsável por sua elaboração à época. Cabe, então, uma colocação acerca das formalidades exigidas pela legislação quando da elaboração, por parte do contribuinte, do seu Livro Caixa. De maneira genérica, o Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/02), em seu artigo 1.179, estabelece que:

(...)

Inicialmente, portanto, a lei obriga as empresas a adotar sistema contábil baseado na escrituração uniforme de seus livros, escrituração esta que deve possuir a correspondente documentação comprobatória. O Livro Caixa é um livro de escrituração contábil auxiliar, destinado ao registro da movimentação das entradas e saídas de dinheiro da empresa.

(...)

Concluindo, conforme demonstrado, não apenas a empresa está obrigada a escriturar o Livro Caixa, como não se encontra na legislação qualquer justificativa para o registro de transações sem a correspondente documentação fiscal. Não foram apresentados pela REDE SEG os livros Caixa de 2013 e de 2014 em meio papel, com respectivos termos de abertura e encerramento, assinados pelo representante legal da empresa e pelo contador responsável pela sua escrituração em época própria.

Diante do exposto, Rodrigo Zanardo deve ser responsabilizado em razão das condutas contrárias à Lei por ele praticadas, quais sejam, a interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da REDE SEG, e a sonegação de tributos devidos pela empresa, provenientes de suas receitas e de pagamentos efetuados a seus responsáveis. Deve responder pessoalmente pelos presentes créditos correspondentes a obrigações tributárias, uma vez que os mesmos decorreram de atos por ele praticados com infração de lei.

IX - DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Formalizada Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), por ter sido verificada a ocorrência de crime contra a ordem tributária - Lei nº 8.137/90, verificada nas competências 01/2013 a 12/2014.

(...)

X - Considerações finais

Além deste débito, foi lavrado o auto de infração correspondente ao IRPJ e reflexos, constante no processo COMPROT 19515.720965/2018-88.

(...)

Indignados, a Recorrente e os Responsáveis Tributários GRAFTEC GRÁFICA E EDITORA LTDA, RODRIGO ZANARDO e ROGÉRIO ZANARDO, apresentaram impugnação em peça única, às fls. 2.864. Desta merece destaque:

(...)

II. O DIREITO.

II.1 AS PRELIMINARES.

II.1.1 Preliminarmente: o AI deve ser anulado porque a obtenção de provas se deu indevidamente. A impossibilidade de quebra do sigilo fiscal no caso concreto.

Como já mencionado, o procedimento fiscal que resultou na lavratura do AI baseou-se na análise de extratos bancários obtidos pelas autoridades fiscais junto às instituições financeiras onde a “RedeSeg” mantém contas. Confira-se a respeito os seguintes trechos extraídos do “Termo de Constatação Fiscal”:

(...)

Ainda de acordo com o “Termo de Constatação Fiscal”, não há dúvida de que houve quebra de sigilo bancário da “RedeSeg” pelas autoridades fiscais, o que somente poderia ter sido realizado de acordo com os estritos parâmetros estabelecidos no artigo 6º da Lei Complementar 105/2001, a seguir reproduzido:

(...)

Já o artigo 3º do Decreto 3.724/2001, que regulamenta o artigo 6º. da Lei Complementar 101/2005, estabelece um rol exaustivo de hipóteses em que o exame de documentos protegidos por sigilo bancário é indispensável. E é assim mesmo que deve ser, já que, se não houvesse uma lista restritiva de situações em que a quebra de sigilo é possível, violado estaria o direito fundamental à privacidade das informações financeiras.

A lista de situações prevista no art. 3. do Decreto 3.724/2001 é a seguinte:

(...)

No caso concreto, e conforme consta do “Termo de Constatação Fiscal”, as d. Autoridades fiscais fundamentaram a quebra de sigilo bancário no inciso XI acima.

No entanto, a quebra do sigilo e o exame da documentação assim obtida pela fiscalização não pode servir de elemento de prova para acusação de mérito do AI em relação aos Impugnantes, que diz respeito à sua responsabilização solidária nos termos dos arts. 124, inc. I e 135, inc. III, ambos do CTN.

Isso porque, em relação a uma acusação da natureza daquela que supostamente embasaria o mérito do AI, não há previsão no artigo 3º do Decreto 3.724/2001 para a quebra de sigilo bancário. Com efeito, o exame detalhado de cada um dos incisos do art. 3 demonstra que em nenhum deles existe previsão para a quebra de

sigilo bancário a fim de apurar a causa ou o beneficiário dos pagamentos localizados e, menos ainda, como ocorre em relação aos Impugnantes, para incluí-los como "responsáveis solidários" pelo débito objeto da autuação.

Trata-se, portanto, de prova nula e consequentemente inadmissível, nos termos do que também prevê o art. 5, inc. LVI, da CF/88.

Desta forma, os extratos bancários obtidos pela fiscalização não constituem elementos de prova hábil a embasar uma acusação de falta de identificação e justificativa dos pagamentos objeto do AI, o que compromete a validade do trabalho fiscal e da própria autuação, seja em relação à "RedeSeg", seja em relação aos Impugnantes, e que, por isso mesmo, deve ser declarada nula de pleno direito e extinta.

II.1.2 Ainda preliminarmente: a decadência da cobrança em relação à incidência do IRRF em transferências realizadas no ano-calendário de 2013.

O AI contempla fatos geradores do IRRF em períodos compreendidos entre janeiro de 2013 e dezembro de 2014.

O direito de as autoridades fiscais constituírem o crédito tributário relativo ao IRRF em relação aos pagamentos efetuados ao longo do ano-calendário de 2013, no caso concreto, está extinto pela decadência, nos termos do que prevê o art. 156, inc. V, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito a seguir:

(...)

*Isto porque, de acordo com o art. 150, parágrafo 4, do mesmo Código, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como ocorre no caso concreto em relação ao IRRF, o prazo para a constituição do crédito tributário expira em cinco anos, **a contar da ocorrência do fato gerador**. Vejamos:*

(...)

No presente caso, considerando que os Impugnantes tomaram ciência da autuação em 12.12.2018, e que é o AI o elemento que constitui o crédito tributário no caso concreto, este somente pode atingir os supostos fatos geradores do IRRF ocorridos nos cinco anos anteriores a esta data.

Em outras palavras, o direito à constituição do crédito tributário relativo a todos os períodos anteriores a dezembro de 2013 encontra-se extinto pela decadência, nos termos do referido art. 156, inc. V e considerando o disposto no também já referido art. 150, parágrafo 4, ambos do CTN e já acima transcritos.

A aplicação das disposições do art. 150, parágrafo 4, do CTN, ao presente caso, decorre de que, ao longo do ano-calendário de 2013, foram realizados pagamentos pela "RedeSeg" a título do IRRF e que, por esta razão, o procedimento do fisco em tal caso é o de homologar o pagamento efetuado (CTN, art. 150), sob pena de perda do direito a fazê-lo (CTN, art. 150, parágrafo 4). A existência de pagamentos em nome da RedeSeg é comprovada pelos seguintes documentos:

- (i) *comprovante de arrecadação do IRRF (doc. 04 - comprovante de arrecadação); e*
- (ii) *(ii) extrato de pagamentos realizados ao longo do ano-calendário de 2013 (doc. 05 - extrato).*

No presente caso, o pagamento do IRRF ocorrido ao longo do ano-calendário de 2013 é confirmado pela Declaração do Imposto sobre a Renda na Fonte (DIRF), relativa ao mesmo ano e mencionada no “Termo de Constatação Fiscal”.

Realizados pagamentos a título de IRRF relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2013, a função do fisco em tal caso é a de homologá-los expressamente ou ainda, na hipótese de que discorde dos pagamentos efetuados, constituir o crédito tributário remanescente por intermédio do lançamento.

Caso decorram cinco anos da data de ocorrência do fato gerador, sem que o pagamento tenha sido homologado expressamente ou sem a constituição do crédito tributário remanescente, o pagamento terá sido considerado tacitamente homologado, nos termos do que prevê o referido art. 150, parágrafo 4, do CTN.

Dito isto, e considerando, justamente, que houve pagamentos a título de IRRF ao longo do ano-calendário de 2013, conclui-se, além da necessária aplicação do art. 150, parágrafo 4, do CTN, ao caso concreto, pelo consequente afastamento do art. 173, inc. I, do mesmo CTN, segundo o qual o prazo para a constituição do crédito tributário pelo fisco inicia-se no primeiro dia do ano-calendário subsequente ao da ocorrência do fato gerador respectivo.

Com efeito, de acordo com o entendimento pacífico a respeito deste assunto, as disposições do art. 173 do CTN acerca da decadência do direito à constituição do crédito tributário pelo lançamento somente são aplicáveis nos casos em que não há nenhum pagamento realizado a título do tributo naquele mesmo ano e, consequentemente, também não há nada a homologar.

Neste cenário, deve-se concluir que:

- i. quando há pagamentos do tributo realizados ao longo do ano-calendário, o prazo decadencial inicia-se quando da ocorrência do fato gerador e extingue-se, expressa ou tacitamente, cinco anos após esta data (CTN, art. 150, parágrafo 4);*
- ii. por outro lado, caso, ao longo do ano-calendário, nenhum pagamento seja realizado, aplica-se a regra do art. 173, inc. I, segundo o qual o prazo decadencial para a extinção do crédito tributário inicia-se no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e extingue-se cinco anos depois.*

Neste sentido, se não houvessem ocorrido pagamentos, e fosse o art. 173, inc. I, do CTN, o dispositivo a ser aplicado a tal situação, a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário relativo aos recolhimentos

realizados ao longo do ano-calendário de 2013, este somente teria se iniciado em 1. de dezembro de 2014 (primeiro dia do exercício subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 173, inc. I, do CTN), o que estenderia a fluência do mesmo prazo para até 1.1.2019.

Como, porém, houve pagamentos ao longo do ano-calendário de 2013, o crédito tributário relativo a todos os períodos anteriores a 12.12.2013 está irremediavelmente extinto.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) também já se posicionou favoravelmente a este respeito. Confira-se:

(...)

Deve-se destacar por fim que, além da existência ou não de pagamentos ao longo do ano-calendário, que é o que define se a regra aplicável é a do art. 150, parágrafo 4, ou a do art. 173, inc. I, o segundo elemento que poderia desencadear a atração deste último dispositivo ao caso concreto, é a existência de dolo, fraude ou simulação, conforme, inclusive, a própria jurisprudência do CARF já citada acima.

Como se verá mais adiante, ao se tratar da aplicação da multa de 150% ao presente caso, também não houve dolo, fraude ou simulação a justificar a contagem diferenciada do prazo decadencial no caso concreto e, por esta mesma razão, este também não é um fundamento que se poderia alegar para justificar o afastamento do art. 150, parágrafo 4 e a consequente aplicação do art. 173, inc. I, ao presente caso.

Demonstrada, está, portanto, a decadência do direito de as autoridades fiscais constituírem o crédito tributário irremediavelmente extinto pela decadência, relativo ao IRRF supostamente devido em períodos anteriores a dezembro de 2013.

No mais, vejamos.

II.2 O MÉRITO.

II.2.1 A impropriedade da autuação pela não retenção do IRRF, bem como do art. 61 da Lei n. 8.981, que fundamenta o art. 674 do RIR/99.

Como já destacado, o AI capitulou a infração supostamente cometida pela “RedeSeg”, da qual os Impugnantes são responsáveis solidários, no art. 61 da Lei n. 8.981/95, reproduzido no art. 674 do RIR/99 (dispositivo citado pela fiscalização como fundamento da autuação), transcrito a seguir, para pronta consulta:

(...)

A hipótese de retenção na fonte contemplada pelo dispositivo referido é objeto de diversas críticas doutrinárias, pois impõe uma hipótese de substituição tributária imprópria, que transfere para a fonte pagadora o ônus do imposto sobre um rendimento do contribuinte “de fato”, que é o destinatário do rendimento, mas

que não pode ou acaba não sendo alcançado pela falta de sua identificação ou pela falta de comprovação de operação que lhe deu causa.

O problema dessa hipótese de substituição reside em que o substituto, no caso a fonte pagadora, não possui condições de obter do substituído - o destinatário do rendimento, que é quem deveria arcar com o ônus fiscal -, o ressarcimento pelo tributo pago, e por isso acaba figurando como sujeito passivo “de fato” e “de direito” por um tributo que, em última análise, incide sobre o pagamento.

(...)

Já sob este fundamento, a exigência de IRRF neste contexto é incompatível com os artigos 3º e 43 do CTN, o que, por si só, já deve levar ao cancelamento do AI. Neste sentido, o referido art. 61 ofende, também, o princípio constitucional da capacidade contributiva, eis que sua aplicação indiscriminada acaba gerando as distorções apontadas.

Dito isto, e ainda que se abstraia, para efeitos de argumentação, da flagrante ilegalidade da hipótese de tributação exclusiva na fonte prevista no artigo 674 do RIR, sua aplicação a casos concretos deve ser limitada e não pode abranger pagamentos com beneficiário e causa identificados.

No caso concreto, basta uma leitura do tópico V.1 do “Termo de Constatação Fiscal” para observar que grande parte dos pagamentos glosados refere-se a transferências a título de mútuo realizadas pela “RedeSeg”. Confira-se:

(...)

Esclareça-se, ainda de acordo com o “Termo de Constatação Fiscal”:

- as transferências de valores a título mútuo para a GRAFTEC no período abrangido pela atuação montam a R\$ 8.460.500,00, sendo que, no mesmo período, foram devolvidos R\$ 633.500,00;*
- as transferências de valores a título de mútuo para a RGB no período abrangido pela atuação montam a R\$ 1.282.500,00, sendo que, no mesmo período, foram devolvidos R\$ 270.000,00;*
- as transferências de valores a título de mútuo para a RKR no período abrangido pela atuação montam a R\$ 365.000,00, sendo que, no mesmo período, foram devolvidos R\$ 800,00;*
- as transferências de valores a título de mútuo para a ARTECNICA no período abrangido pela atuação montam a R\$ 202.754,10;*
- as transferências de valores a título de mútuo para a QUALITY FINE, no período abrangido pela atuação, montam a R\$ 15.000,00, sendo que no mesmo período, houve transferências da QUALITY FINE para a “RedeSeg” no valor de R\$ 40.000,00.*

Cabe também destacar uma transferência a título de mútuo da RedeSeg ao Impugnante Rodrigo Zanardo, realizada em 4.9.2014, no valor de R\$ 1.260.000,00, quantia esta devolvida exatamente uma semana depois, em 11.9.2014. Este é um

ponto que deve ser destacado com muita ênfase, porque não deixa nenhuma margem acerca da celebração de contrato de mútuo no caso concreto, independentemente de qualquer outra formalidade específica para a mesma caracterização.

Todas as informações acima foram extraídas do próprio “Termo de Constatação Fiscal” e dos seus anexos, razão pela qual não é necessária nova juntada dos comprovantes dessas transações financeiras, dado que reconhecidas e informadas expressamente pelas próprias d. Autoridades fiscais. Não há dúvida, também, eis que mais uma vez reconhecido pela própria fiscalização, que trataram-se de operações de mútuo.

Independentemente de qualquer outra consideração, verifica-se que os pagamentos acima têm beneficiário (as pessoas física e jurídica acima apontadas, devidamente nomeadas pela fiscalização) e causa (os contratos de mútuo), perfeitamente identificados, o que de pronto já deveria descaracterizar a autuação, baseada em dispositivo legal (o art. 61 da Lei n. 8.981) que trata justamente de situações em que os beneficiários e/ou sua causa não são passíveis de identificação.

Apesar disso, a fiscalização procura desqualificar os mútuos com base nas seguintes alegações:

- *os contratos de mútuo apresentados são cópias, sem condições de se averiguar sua autenticidade,*
- *não há, nos referidos contratos, a assinatura de testemunhas;*
- *não há controle de recebimento dos juros pactuados sobre o mútuo;*
- *não houve qualquer comprovação do pagamento de IOF sobre os mútuos.*

No entanto, nenhum dos elementos acima tem o condão de descaracterizar um contrato de mútuo e, por extensão, a causa das operações que ensejaram os pagamentos em tela. Não se pode afirmar, portanto, que se tratam de operações sem causa.

Além disso, deve-se afirmar também que o contrato de mútuo tem natureza real e é aperfeiçoado pela entrega de bens fungíveis do mutuando para o mutuário, independentemente de qualquer outro aspecto (Código Civil, art. 586 e seguintes). O mútuo prescinde de forma específica, podendo até mesmo ser verbal. A ausência de testemunhas retira do contrato a eficácia como título extrajudicial, mas não compromete sua validade, a formação do vínculo obrigacional pelo mutuário e os efeitos tributários dele decorrentes.

Os aspectos apontados pelas d. Autoridades fiscais, portanto, como supostamente invalidadores dos mútuos celebrados, não têm o condão de desnaturar sua existência e validade e, menos ainda, de sustentar a acusação de que os pagamentos efetuados a este título não teriam beneficiário identificado ou causa válida.

A esse respeito, confira-se os seguintes precedentes do CARF, que demonstram justamente a desnecessidade de maiores formalidades para a comprovação da existência de contrato de mútuo:

(...)

Note-se no segundo precedente acima que a falta de recolhimento do IRRF sobre as transferências glosadas nesta autuação não as descaracteriza como decorrentes de contrato de mútuo, mas simplesmente ensejaria uma autuação específica, relativa à incidência de tributos sobre contratos de mútuo (no caso, o Imposto sobre Operações Financeiras - IOF, em sua modalidade incidente sobre mútuos), e não a incidência (retenção) do IRRF sobre pagamentos a terceiros não identificados ou sem causa.

Isso significa que a fiscalização errou ao autuar a “RedeSeg” por realizar pagamentos sem causa ou com beneficiário não identificado, já que esses pagamentos estão perfeitamente identificados como mútuos e, justamente, por isso, identificam as duas pontas na respectiva operação. Há, portanto, identificação da causa e do beneficiário correspondentes. As supostas irregularidades nos contratos de mútuo apontadas pela d. Autoridade fiscal até poderiam ensejar a autuação decorrente do não recolhimento do IOF incidente sobre operações de mútuo, mas não atingem a própria essência do negócio jurídico, sendo incapaz de descaracterizá-lo como tal.

- Existência de empréstimo quitado ao Impugnante Rodrigo Zanardo

OS fundamentos expostos acima são ainda mais contundentes em relação à transferência de R\$ 1.260.000,00 para o Impugnante Rodrigo Zanardo, que foi quitada em idêntico montante uma semana depois, conforme apontado no próprio “Termo de Constatação Fiscal”. Neste caso, a transferência apontada não apenas teve sua causa plenamente identificada, como o negócio jurídico que a ensejou já foi inclusive extinto, pelo pagamento.

Com efeito, o retorno dos recursos transferidos a título de mútuo ao seu titular é a prova cabal da realização deste contrato, não sendo necessária qualquer outra formalidade para a sua configuração. Consequentemente, a cobrança do IRRF no caso concreto é totalmente improcedente.

O mesmo raciocínio se aplica aos pagamentos parciais de mútuos que também estão identificados no “Termo de Constatação Fiscal”. Apesar de não ter havido quitação, o retorno de parte dos recursos transferidos evidencia que tais transferências são mútuos de fato de e de direito e que a declaração de vontade das partes expressa nos contratos submetidos à fiscalização corresponde plenamente à realidade dos fatos ocorridos, não havendo porque se levantar qualquer outro questionamento a respeito.

- Pagamentos do Simples Nacional

Às fls 123 do “Termo de Constatação Fiscal”, a fiscalização lista 10 pagamentos destinados à quitação de tributos apurados pelo regime do Simples Nacional, realizados entre junho de 2013 e março de 2014.

Esses pagamentos foram desconsiderados pela fiscalização sob a argumentação de que a RedeSeg estaria enquadrada no regime do lucro presumido, de maneira que a quitação de tributos do Simples Nacional não teria causa.

De fato, tais pagamentos não decorrem de tributos apurados pela RedeSeg, mas sim de pagamentos realizados em nome próprio por conta de terceiros, mais especificamente, das empresas Quality Fine e RGB, com as quais também foram celebrados contratos de mútuo, conforme apontado na próprio “Termo de Constatação Fiscal”. Vide, a esse respeito, diversos comprovantes de arrecadação em nome da Quality Fine e da RGB, cujas datas e valores batem exatamente com aqueles informados pela fiscalização, às fls. 123 do “Termo de Constatação Fiscal” (docs. 6 e 7 - Comprovantes de arrecadação - Simples Nacional).

Assim, ao invés de transferir recursos diretamente a esses destinatários, a RedeSeg pagou seus tributos, computando-os em suas respectivas dívidas. Como a RedeSeg está desobrigada de manter escrituração fiscal completa, eis que apura seus tributos com base no lucro presumido, não há discriminação de lançamentos contábeis referentes a essas parcelas do mútuo.

Este fato, no entanto, não autoriza o fiscal a considerar tais pagamentos como sem causa, até porque, em se tratando de pagamento de tributos, a receita tem plenas considerações de mapear o recebimento das respectivas guias.

- Os questionamentos quanto à falta de estrutura da RedeSeg não contaminam os pagamentos glosados

Por fim, cabe enfrentar as acusações fiscais de que a RedeSeg não teria estrutura compatível para movimentar os recursos que foram glosados na autuação fiscal e que esta empresa seria uma companhia de fachada constituída para movimentar recursos que supostamente pertenceriam a outras empresas e pessoas físicas que formariam grupo econômico. Tal acusação é ampla e tem relação com a geração de receitas por parte da empresa, mas não guarda nexo de causalidade com o objeto específico da presente autuação. Isso porque, uma vez identificado o destinatário e comprovada a causa dos pagamentos glosados, como foi feito em relação aos empréstimos, a exigência de IRRF a alíquota de 35%, nos termos do art. 61 da Lei n. 8.981, deve ser de plano afastada.

Quanto à questão da formação de grupo econômico, esta será examinada mais adiante.

Se a d. Autoridades fiscal pretende questionar a origem dos recursos que ensejaram os pagamentos, deve-se averiguar uma possível omissão de receitas, o que, no caso concreto, é objeto do AI n. 19515-720.965/2018-50, conexo ao presente, cabendo também averiguar como esses recursos foram empregados pelos seus destinatários. Ocorre que, no próprio “Termo de Constatação Fiscal” da

referida autuação conexa, é informado que a Impugnante declarou receitas tributáveis da ordem de R\$ 4.968.497,18 em 2013 e 17.835.594,49 em 2014, que são plenamente compatíveis com a movimentação financeira objeto da presente autuação.

Além disso, questionamentos em torno da capacidade de geração de receitas da RedeSeg devem ser esclarecidos no âmbito dos processos administrativos decorrentes de autuações que digam respeito a esta matéria, que extrapola a investigação sobre a causa dos pagamentos, esta já devidamente identificada.

Assim, tendo em vista que a os destinatários e a causa desses pagamentos foram identificados, a presente autuação deve ser cancelada, independentemente de qualquer outra consideração. Em situação análoga, o CARF realizou a necessária diferenciação entre a identificação da causa e do beneficiário de pagamento a possíveis irregularidades relativas à geração e uso dos recursos por parte dos destinatários, afastando, assim, autuações de IRRF. Confira-se, a esse respeito, o seguinte trecho extraído da ementa do acórdão 1302-002.367, proferido recentemente, em 19.9.2017:

(...)

Imperioso, portanto, o cancelamento da autuação, já por estes fundamentos, embora ainda existam outros, como se verá a seguir.

II.2.2 O procedimento fiscal baseado no art. 61 da Lei n. 8.981 (art. 674 do RIR/99) deve ser cancelado porque implicou a ocorrência de confisco.

Já foi mencionado acima que, ao constatar a existência de “pagamentos a beneficiários não identificados” e/ou de “pagamentos sem causa” realizados pela “RedeSeg”, a d. Autoridade fiscal baseou-se no disposto no art. 61 da Lei n. 8.981 (art. 674 do RIR/99), para i) considerar que estariam sujeitos à alíquota de 35% do IRRF; e ii) a base de cálculo sobre a qual incide o imposto deveria ser considerada “rendimento líquido” e, portanto, ser reajustada a fim de, após o mesmo reajuste, sofrer então a incidência do imposto supostamente devido.

No tópico II.2.1 já foi apontada impropriedade da retenção propugnada pelos dispositivos referidos, que reside sobretudo na criação de um fato gerador do IRRF incompatível com os arts. 3 e 43 do CTN.

Além disto, o procedimento adotado pela d. Autoridade fiscal ao aplicar indiscriminadamente o art. 61 da Lei n. 8.981 no caso concreto revela-se impróprio por acarretar a ocorrência de confisco.

Isto porque, como já comentado nos fatos acima narrados e repetido neste momento, o AI lavrado alcançou valor superior a R\$ 24 milhões de reais, sendo que o montante total de recursos movimentado pela “RedeSeg” foi de R\$ 15.365.525,40. Isso significa que o débito tributário exigido no AI corresponde a 160,59% do volume de recursos que a fiscalização entendeu ter sido movimentado irregularmente. Não há dúvida de que este valor é arbitrário e excessivo.

*Dito isto, o que se observa é que, **no caso concreto**, a carga tributária imposta à “RedeSeg” e aos Impugnantes em decorrência do procedimento adotado pela d. Autoridade fiscal e que resultou na lavratura do AI, acabou por acarretar a ocorrência de confisco no caso concreto, eis que o débito tributário exigido, considerado principal, multa e juros, em muito excede o montante de recursos financeiros glosados pelo fisco.*

Como é cediço, o tributo representa uma fração de um fato signo-presuntivo de capacidade contributiva, o qual é vertido ao erário. Sua graduação, mesmo considerando os acréscimos moratórios, deve guardar uma relação de razoabilidade e proporcionalidade com a riqueza tributada.

*Embora, conceitualmente falando, não exista um parâmetro objetivo para determinar até que ponto uma cobrança é razoável e quando ela deixa de ser, é **bastante evidente que lançamento tributário maior do que a própria riqueza que se pretende tributar se traduz em evidente confisco.***

A esse propósito, cabe chamar a atenção para um ponto já exposto em tópico precedente, de que a presente exigência de IRRF à alíquota de 35% sobre pagamentos sem identificação de causa ou de beneficiário, cujo montante deve ainda ser ajustado, de maneira que a carga tributária efetiva passe a 53,85% do valor dos pagamentos, possui a natureza de uma multa isolada. Isso porque, como o ônus tributário desta exigência recai sobre a fonte pagadora e o pagamento não pode ser considerado fato gerador do IR, na acepção do artigo 43 do CTN, a intenção do legislador somente pode ter sido a de punir a empresa que realiza um pagamento considerado irregular.

Sendo assim, esta exação de 53,85% sobre pagamentos sem identificação de causa ou de beneficiário constitui, verdadeiramente, uma multa isolada à qual não podem ser sobrepostas outras multas. Cabe novamente fazer referência aos comentários ao art. 647 do RIR/99, já citados acima:

“(...) o referido artigo 61, com o título de imposto de renda na fonte, verdadeiramente, instituiu uma penalidade, que não pode ser cumulada com outra penalidade de ofício. Muito menos com a multa de 150% visto que a aplicação do artigo 61 estaria centrada na presunção de existência de pagamento a terceiro não identificado.” (Op. Cit. pág. 151)

Sob esse prisma, verifica-se que “pulo do gato” para fazer com que o débito tributário exigido corresponda a mais de 160% dos pagamentos glosados é a cobrança conjunta de uma verdadeira multa isolada de efetivos 53,85% sobre esses pagamentos com mais uma multa de ofício de 150% calculado sobre este suposto débito principal. Há, portanto, um “bis in idem” de multa altíssimas, o que é vedado em nosso ordenamento e, caso ocorrido, acarreta evidente confisco, nos termos do que prevê o art. 150, inc. IV, da CF:

(...)

Conforme ser verá mais adiante, quando se tratará exclusivamente do agravamento da multa de ofício de 75% para 150%, de há muito os tribunais brasileiros consolidaram jurisprudência no sentido de que o princípio do não confisco aplica-se também às multas tributárias, que não devem ultrapassar o valor do tributo exigido. O que se dirá, então, de uma cobrança de multas sobrepostas que excede não apenas o valor do tributo, mas o de sua própria base de cálculo?

Trata-se, portanto, de um evidente confisco, cabendo o afastamento imediato de qualquer multa de ofício somado à multa isolada travestida de débito principal.

2.2.3 A inexistência de formação de grupo econômico e de responsabilidade solidária no caso concreto.

Como já mencionado rapidamente acima, as d. Autoridades fiscais incluíram os Impugnantes Graftec, Rodrigo e Rogério como responsáveis solidários pelo débito principal, cujo contribuinte é a RedeSeg. Baseou-se, para tanto, na suposta existência de “grupo econômico de fato”, conforme consta do “Termo de Constatação Fiscal” que acompanhou o AI.

Não há dúvida de que a lei tributária pode atribuir, também a terceiro que não praticou o fato gerador, a responsabilidade solidária pelo cumprimento da obrigação do contribuinte principal. Isto é o que prevê, aliás, o art. 124, inc. I, do CTN, que serviu como fundamento para a atribuição de responsabilidade solidária aos Impugnantes, dispositivo este transcrito a seguir:

(...)

Porém, esta atribuição não pode ser aleatória, sob pena de penalizar terceiro que não guarda qualquer relação com o fato gerador. E note-se que não basta a existência de “interesse comum” em qualquer prática negociai ou empresarial. O “interesse comum” deve estar relacionado com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal, para que a responsabilidade solidária ocorra validamente.

No presente caso, e no sentido acima exposto, qual é o vínculo que os Impugnantes possuem com a retenção do IRRF, cuja obrigação de recolhimento incumbe à “RedeSeg”? Absolutamente nenhum.

Apenas se houvesse algum vínculo, especificamente relacionado à retenção e recolhimento do IRRF, é que a responsabilidade solidária poderia ocorrer.

Além disso, ainda que se considere que o “interesse comum”, para fins de responsabilidade solidária em matéria tributária é o “interesse na ocorrência do fato gerador”, este deve se definir, em seu sentido jurídico, como aquele em que o terceiro solidariamente obrigado participou de alguma forma da ocorrência do fato gerador em questão, ou seja, que esteve “ao lado” do contribuinte propriamente dito quanto à realização da situação que desencadeou a obrigação tributária principal de recolhimento do tributo. Senão, vejamos:

(...)

Diante disso, de que forma os Impugnantes Graftec, Rogério e Rodrigo poderiam ter ensejado a ocorrência do fato gerador do IRRF cuja obrigação de recolhimento e retenção supostamente incumbiria à “RedeSeg”?

Estes pontos já foram objeto de decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme se observa a seguir:

(...)

Dito isto acerca da impossibilidade de aplicação do art. 124, inc. I, do CTN ao presente caso, também, pela mesma ordem de alegações, resta descabida a inclusão dos Impugnantes Rodrigo e Rogério Zanardo, na condição de diretores ou gerentes das pessoas jurídicas, nos termos do art. 135, inc. III, do CTN, eis que da mesma forma que em relação à Impugnante Graftec, não há comprovação de que estes concorreram para o não pagamento do IRRF no caso.

II.2.4 Não há pressupostos fáticos para a qualificação da multa. A multa é confiscatória.

Já foi destacado acima que, não satisfeita em aplicar a alíquota de 35%, a título de IRRF, aos pagamentos efetuados pela “RedeSeg”, a d. Autoridade fiscal também aplicou, sobre o montante total assim obtido, o percentual de 150%, a título de multa qualificada.

Os Tribunais pátrios já decidiram que toda e qualquer multa relativa a infrações de natureza fiscal, por mais grave que seja a infração cometida, não pode exceder o montante principal do tributo devido. Isto porque, como já dito acima em relação ao art. 61 da Lei n. 8.981, vigora no Brasil em matéria tributária o princípio do não-confisco, previsto no art. 150, inc. IV, da CF/88, já transcrito acima, e que se aplica tanto ao que já foi exposto em relação ao referido art. 61, mas também em relação à qualificação da multa a 150%.

(...)

Dito isto, pode-se então concluir a partir do que já foi exposto até o presente momento, que o confisco perpetrado em face da “RedeSeg” se deu não apenas em função da aplicação indiscriminada do art. 61 da Lei n. 8.981, mas também em virtude da qualificação da multa a percentual superior a 100% do montante principal do tributo devido, o que, em qualquer caso, e para além de qualquer aspecto fático, é indevido.

Além disso, e para fins de argumentação, caso fosse possível às d. Autoridades fiscais aplicar multas superiores a 100% do montante do imposto devido, estas devem respeitar as disposições legais existentes a este respeito, o que entende a Impugnante também não foi respeitado no caso concreto.

A este respeito, vejamos inicialmente o que prevê o art. 44 da Lei n. 9.430, de 27.12.1996:

(...)

Como se vê, a regra geral é a de que a multa aplicável a casos como o presente é de 75% do valor do imposto devido, mas este percentual poderá ser duplicado nas hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, transcritos a seguir:

(...)

No presente caso, como já exposto acima, não há prova da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos dispositivos referidos.

A este respeito, antes de qualquer coisa, se deve indagar: qual seria o sentido de a “RedeSeg” praticar sonegação, fraude ou conluio para eximir-se do recolhimento de um tributo - o IRRF calculado nos termos do art. 61 da Lei n. 8.981 -, do qual, simplesmente, não é o contribuinte efetivo?

Já foi destacado acima que a parte obrigada a realizar a retenção do IRRF deveria ser mero substituto em relação ao imposto devido. O contribuinte efetivo do imposto é o destinatário dos pagamentos, que é quem sofre, de fato, a carga tributária correspondente.

Repita-se que como esse ônus não é repassado ao destinatário do pagamento, a retenção exclusiva do IRRF tem a natureza de multa, pois o intuito do legislador é punir a fonte pagadora. Ainda que se admita, apenas para efeitos de argumentação, que é cabível cobrar multa de ofício em conjunto com a exigência de IRRF, deve-se ter mente que tal exigência decorre de uma presunção de que pagamentos sem identificação de beneficiário ou causa são pagamentos indevidos, que não deveriam levar a uma diminuição do patrimônio do contribuinte. Daí, por presunção, equipara-se este pagamento a um rendimento não declarado, submetendo-o a uma tributação mais gravosa, de caráter claramente punitivo.

A corroborar o quanto exposto, convém citar dois exemplos extraídos do “Termo de Constatação Fiscal”, que evidenciam com bastante clareza que a presente cobrança baseia-se em presunção e, em consequência, improcedente:

d) Débitos referentes a “cheques” (item “V.1, subitem 2 “d”)

*Os débitos bancários com “tipo de lançamento” correspondente a “cheque”, para os quais o contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse sua natureza **foram considerados pagamentos sem causa.***

d) Débitos referentes a “transferências bancárias” (item “V.1”, subitem 2 “e”)

*Os débitos bancários com “tipo de lançamento” correspondente a “transferência entre contas” e “transferência interbancária”, para os quais o contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse sua natureza **foram considerados pagamentos sem causa.** (grifos nossos)*

Ora, a própria fiscalização, ao afirmar que os pagamentos em questão “foram considerados” admite que, diante de ausência de apresentação de informações tidas por satisfatórias, valorou este fato negativo como “pagamento sem causa”.

Essa valoração não decorre de um procedimento probatório exaustivo, mas de presunção decorrente do fato de que a “RedeSeg” supostamente não apresentou uma justificativa que satisfizesse o fisco. Houve quando muito uma omissão, mas essa omissão deve ser apreciada objetivamente, pois não há nenhum elemento, factual ou indiciário, capaz de qualificá-la como dolosa, a ponto de caracterizar fraude, sonegação ou simulação.

Pois bem, ainda que se admita que uma exigência desta natureza, baseada em presunção, pode ser acrescida de multa, jamais caberá a qualificação desta multa para 150%, pois o pressuposto desta qualificação é a ocorrência de fraude, conluio ou sonegação, que são circunstâncias que devem ser provadas cabalmente e jamais simplesmente presumidas.

A esse respeito, cabe indagar por que a “RedeSeg” praticaria atos de sonegação, fraude ou conluio, justificando inclusive o agravamento da multa ao percentual de 150% do imposto devido, para não reter um tributo em relação ao qual, na prática, sequer é ela quem deverá arcar com o ônus respectivo?

Não havendo sentido para a prática de tal ato pela “RedeSeg”, também não houve qualquer indício de prova de que a sonegação, fraude ou conluio foram de fato realizados, em relação ao recolhimento do IRRF. Isto porque, para que tais situações estivessem caracterizadas, seria necessário que os procedimentos supostamente fraudulentos praticados pela “RedeSeg”, e narrados no “Termo de Constatação Fiscal”, estivessem relacionados à subtração da obrigação específica de retenção e recolhimento do IRRF, fato que certamente não ocorreu e que não foi provado pelas d. Autoridades fiscais.

Em outras palavras, se não houve a comprovação da intenção da “RedeSeg” em fraudar o fisco especificamente em relação à retenção e recolhimento do IRRF, coisa que, como já dito, não faria nenhum sentido, razão não pode haver para o agravamento da multa no caso concreto.

Vejamos mais uma vez que o entendimento consolidado pelo CARF confirma o exposto, conforme se pode observar nos v. Acórdãos cujas ementas estão transcritas a seguir:

(...)

Note-se ainda que o acima exposto acerca da inoccorrência de dolo, fraude ou simulação, para fins de agravamento da multa para 150%, aplica-se também à manutenção, também por este motivo, da aplicação do art. 173, inc. I, do CTN ao presente caso, que inicialmente foi afastado por força da aplicação das disposições do art. 150, parágrafo 4, do mesmo CTN (haja vista que ocorreram pagamentos do IRRF ao longo do ano-calendário de 2013). O referido art. 173, inc. I, do CTN também não pode ser aplicado neste momento sob o fundamento da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, eis que nenhuma destas hipóteses foi comprovada no caso concreto.

III. A produção de prova.

Os Impugnantes requerem a produção de todos os meios de prova admitidos em direito, notadamente a juntada de documentos que se fizerem necessários à comprovação de suas afirmações e a produção de prova pericial capaz, também, de afirmar todo o exposto acima.

IV. Os pedidos.

Por todo o exposto, os Impugnantes se servem da presente para requerer:

- i. o cancelamento integral do AI, bem como de todas as imposições dele decorrentes, seja por ser nulo de pleno direito em virtude da contaminação de todo o procedimento fiscal pela indevida quebra do sigilo bancário da “RedeSeg”, seja porque, no mérito, o AI também não merece prosperar, por todas as razões expostas acima;*
- ii. subsidiariamente, caso o AI seja mantido total ou parcialmente, que seja afastada qualquer responsabilidade solidária ou de outra natureza atribuída aos Impugnantes Graftec, Rogério e Rodrigo;*
- iii. subsidiariamente, a exclusão dos valores do IRRF supostamente incidentes sobre os pagamentos efetuados ao longo do ano-calendário de 2013, haja vista terem sido atingidos, estes, pelo instituto da decadência que extingue o crédito tributário, nos termos do art. 156, inc. V, do CTN;*
- iv. também subsidiariamente, que sejam excluídos da autuação todos os pagamentos identificados e relativos a contratos de mútuo, empréstimo ou conta corrente entre a “RedeSeg” e terceiros apontados acima, eis que a eles não pode ser aplicado o art. 61 da Lei n. 8.981;*
- v. também subsidiariamente, caso o AI seja mantido total ou parcialmente, que seja exigido apenas o IRRF de 35% sobre a glosa remanescente de pagamentos, eis que esta exigência já possui nítido caráter de penalidade, à qual não cabe a sobreposição de outras multas, sob pena de caracterizar cobrança confiscatória.*
- vi. também subsidiariamente, caso o AI seja mantido total ou parcialmente, com a aplicação de multa sobreposta ao débito principal, esta deverá graduada em 75%, eis que não há prova da prática de fraude, conluio ou sonegação que justifique a aplicação do percentual qualificado de 150%;*
- vii. também subsidiariamente, caso o AI seja mantido total ou parcialmente e entenda-se por bem a aplicação de uma multa qualificada, esta deverá ser limitada a 100% respeitando-se os parâmetros impostos pelo STF de que em hipótese alguma o valor da penalidade pode exceder o do débito principal.” (Os destaques são do original.)*

5. Por sua vez, deixou de apresentar contestação o responsável solidário RGB MÍDIA & GRÁFICA EIRELI, embora cientificado em 17/12/2018 (fls. 2893 e 2902/2903) do lançamento e do Termo de Sujeição Passiva Solidária de fls. 2870/2871.

Arrematando, impende registrar que deixou de apresentar contestação o Responsável Tributário RGB MÍDIA & GRÁFICA EIRELI, embora cientificado, em 17/12/2018, às fls. 2.893 e 2.902/2.903, dos lançamentos, do Termo de Verificação Fiscal e do correspondente Termo de Sujeição Passiva Solidária, às fls. 2.870/2.871.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 812/858, o Termo de Verificação Fiscal – TVF, às fls. 859/1005, e a Impugnação apresentada, em peça única, pela Contribuinte e Responsáveis, às fls. 2.923/2.961, a 1ª Turma da DRJ/BEL exarou o Acórdão nº01-36.797, em 21 de junho de 2019, às fls. 4.370/4.482, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário em litígio e as responsabilidades tributárias imputadas. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

LANÇAMENTO. REQUISITOS INOCORRÊNCIA. FORMAIS. NULIDADE.

Há de se rejeitar a arguição de nulidade suscitada quando o lançamento tributário foi procedido cumprindo os requisitos legais pertinentes à matéria, sem qualquer vício que comprometa a sua validade, além de sustentado em processo instruído com todos os elementos indispensáveis à comprovação do ilícito imputado.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento da impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A regra contida no § 4º do art. 150 do CTN é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173, que se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. INAPLICABILIDADE PARA O FISCO. MULTA EXIGIDA CONFORME A LEI.

O princípio da vedação da utilização do tributo como instrumento confiscatório é dirigido ao legislador e, eventualmente, ao poder judiciário, no controle de

constitucionalidade. Ao Fisco incumbe aplicar a lei, efetuando o lançamento tributário, de forma vinculada e sem emitir juízo valorativo sobre a sua conveniência, estando, assim, impedido de examinar a questão em apreço.

A multa de ofício tem caráter de penalidade e não de tributo, não lhe sendo aplicável a vedação constitucional de utilização de tributo com efeito de confisco.

PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, DA PROPORCIONALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. OFENSA.

Arguições de ofensa a princípios constitucionais refogem à competência da instância administrativa, não podendo a autoridade tributária negar a aplicação de lei ou ato normativo sob esses fundamentos.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de súmula vinculante, e as decisões administrativas não se constituem em normas complementares da legislação tributária, razão porque seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ENTENDIMENTOS DOUTRINÁRIOS. EFEITOS.

Entendimentos doutrinários não se sobrepõem ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade. A multa de ofício tem caráter de penalidade e não de tributo, não lhe sendo aplicável a vedação constitucional de utilização de tributo com efeito de confisco.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2013, 2014

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS, SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU DA SUA CAUSA. TRIBUTAÇÃO NA FONTE.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivo na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiários não identificados. Essa tributação alcança também os pagamentos realizados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA. ALEGAÇÃO DE CONTRATOS DE MÚTUO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não logrando o sujeito passivo comprovar que os pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, levantados pelo Fisco, tiveram como destinação mútuos contratados com outras empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, deve ser mantida a exigência do IRRF correspondente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. CABIMENTO.

A constatação de ação dolosa visando modificar características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal (fraude), mediante a interposição de terceiro, de modo a suprimir ou reduzir o montante do imposto devido, dá causa à qualificação da multa de ofício cominada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONLUÍO. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa de ofício qualificada de 150% quando evidenciado o conluio entre as partes, ou seja, o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando o efeito referido no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, que define a fraude.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. ATOS ILÍCITOS. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES.

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

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária, entre outros, (i) o abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (grupo econômico irregular), e (ii) aqueles que acarretam uma sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, a exemplo das condutas de sonegação, fraude e conluio.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS.

Consoante o disposto no art. 135, inciso III, do CTN, os diretores, gerentes, administradores ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RED SEG tomou ciência da sobredita decisão em **30/07/2019**, através de Aviso de Recebimento - AR, às fls. 4.565. Já os Responsáveis Tributários foram cientificados nas seguintes datas: GRAFTEC GRÁFICA E EDITORA LTDA, em **30/07/2019**, através de AR, às fls. 4.566; ROGERIO ZANARDO, em **30/07/2019**, por meio de AR, às fls. 4.569; RODRIGO ZANARDO, em **30/07/2019**, através de AR, às fls. 4.567; e R G B MIDIA & GRAFICA EIRELI (CNPJ Nº 08.350.394/0001-10

BAIXADA), aos cuidados do seu sócio administrador, o Sr. RODRIGO ZANARDO, em **07/08/2019**, por meio de AR, às fls. 4.568.

Irresignados a Recorrente e os Responsáveis Tributários (GRAFTEC, ROGERIO ZANARDO e RODRIGO ZANARDO) apresentaram, em peça única, Recurso Voluntário, em **29/08/2019**, às fls. 4.572/4.608, e, além da tempestividade, citando doutrina e jurisprudências administrativas, requereram a reforma do acórdão atacado repetindo os pedidos e causa de pedir carreados na fase impugnatória, abaixo sintetizados:

a) DAS PRELIMINARES:

i. Da Nulidade da Autuação por Impossibilidade de Quebra do Sigilo Fiscal

b) DO MÉRITO:

- i. Da Prejudicial de Decadência**
- ii. Da Impropriedade da Autuação Pela Não Retenção do IRRF**
- iii. Do IRRF Sobre Pagamentos Identificados e Decorrentes de Mútuos com Pessoas Jurídicas**
- iv. Do IRRF Sobre Pagamentos Identificados e Decorrentes de Mútuos com Pessoa Física**
- v. Do IRRF Sobre Pagamentos Identificados e Decorrentes de Mútuos para Pagamentos de Simples Nacional**
- vi. Do Procedimento Fiscal, da Multa de Ofício e do Princípio da Vedação ao Confisco**
- vii. Da Majoração da Multa de Ofício**
- viii. Da Inexistência de Formação de Grupo Econômico e de Responsabilidade Solidária no Caso Concreto**

Por derradeiro, similar a fase impugnatória, a Responsável Tributária RGB MÍDIA & GRÁFICA EIRELI, apesar de cientificada da decisão atacada, não protocolou peça recursal.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Neste ponto, impende registrar que, similar ao ocorrido na instância de piso, a Responsável Tributária RGB MÍDIA & GRÁFICA EIRELI (CNPJ Nº 08.350.394/0001-10 BAIXADA), apesar de regularmente cientificada da decisão atacada, não protocolou peça recursal.

Em outras palavras, operou-se a **preclusão temporal**. Explico.

Na forma do disposto no PAF (Decreto nº 70.235, de 1972), os recursos contra as decisões exaradas pelas Autoridades Julgadoras de primeira instância deverão ser interpostos em até trinta dias após a ciência do Acórdão recorrido, conforme expresse dizer do art. 33¹.

Pois bem, como se observa nos autos, a ciência do Acórdão recorrido deu-se, por AR, às fls. 4.568, aos cuidados do seu sócio administrador, o Sr. RODRIGO ZANARDO, e NÃO houve interposição de Recurso Voluntário por parte do apontado responsabilizado.

Nessa toada, tendo em vista o disposto no art. 17, do Decreto 70235/72², considero definitiva a responsabilidade não contestada, **restando caracterizada a preclusão temporal**.

Entretanto, em virtude de a RED SEG, juntamente com os demais Responsáveis Tributárias, ter recorrido combatendo os valores lançados de ofício, nos termos do art. 5º, caput e § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018³, a exigibilidade do crédito tributário em questão encontra-se suspensa em relação a todos responsabilizados, uma vez que a renúncia apontada não implica em desistência dos recursos interpostos pelos demais.

2 DA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

² Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

³ Art. 5º A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.

(...)

§ 4º A desistência de impugnação ou de recurso por um autuado não implica a desistência das impugnações e dos recursos interpostos pelos demais autuados.

fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN⁴, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petitório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN⁵.

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005⁶. Veja-se também a conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação

⁴ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

⁵ Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

⁶ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

3 DA PRELIMINAR DE NULIDADE

A Recorrente e os Responsáveis Tributários reprisaram o pleito atinente ao reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, pois acreditam que a quebra do sigilo bancário foi utilizada para identificar beneficiários de pagamentos e atribuir responsabilidade tributária aos Recorrentes com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN, finalidade não contemplada pelas hipóteses autorizadoras do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001, de modo que, ainda que invocado o inciso XI desse dispositivo, a utilização das informações bancárias para embasar o mérito da autuação configura desvio de finalidade e violação aos limites legais de acesso a dados sigilosos.

Ademais, não se sustenta a alegação de embaraço à fiscalização, uma vez que os Recorrentes atenderam às intimações e apresentaram a documentação solicitada, **sendo que a simples recusa em fornecer extratos bancários** não afasta a garantia constitucional do sigilo bancário. Razão pela qual, tratando-se de prova obtida ilicitamente e utilizada como elemento essencial à constituição do crédito tributário e à imputação de responsabilidade, deve ser declarada sua inadmissibilidade, nos termos do art. 5º, LVI, da Constituição Federal, com a consequente nulidade do lançamento.

Inicialmente, antes de aprofundarmos a análise individualizada do apontado questionamento, é salutar esclarecer que em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa esculpidos no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal⁷, tem-se como dispositivo legal aplicável no âmbito da Administração Tributária o Decreto nº 70.235, de 1972, que versa a respeito do processo administrativo fiscal e do julgamento do contencioso (PAF), por conseguinte, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999).

A par disso, observa-se que consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972⁸, a fase processual da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva da exigência e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Tributária. Neste ponto,

⁷ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

⁸ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

merece citação a Súmula CARF nº 162⁹, estabelecida nos termos do art. 123, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, através da qual se denota que **só a partir do protocolo da impugnação se instaura o direito ao contraditório e a ampla defesa.**

Ainda, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972¹⁰, somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II). Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o art. 60, do assinalado dispositivo.

No mais, **entendo que não merece prosperar o pleito da Recorrente.** Vejamos.

Conforme salientado, os Recorrentes, por meio da peça recursal, quanto ao tema, não inovaram nos pedidos ou causas de pedir, os quais já foram apresentados em sede de impugnação, por conseguinte, nos termos do § 12º, do art. 114, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023¹¹, combinado com o disposto no art. 50, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999¹², reproduzo excertos da decisão combatida dada sua completude, cujos fundamentos adoto, considerando-os como se aqui transcritos:

⁹ **Súmula CARF nº 162:** O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

¹⁰ Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

¹¹ Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

¹² Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

(...)

Da Nulidade da Autuação por Impossibilidade de Quebra do Sigilo Fiscal

9. Preliminarmente, alegam os sujeitos passivos que não há previsão no art. 3º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, de quebra de sigilo bancário a fim de embasar acusação de falta de identificação/justificativa dos pagamentos objetos do lançamento e, menos ainda, para incluir os dependentes como responsáveis solidários pelo débito exigido. Em consequência, afirmam que são nulos e inadmissíveis os extratos bancários obtidos pela autoridade fazendária, o que comprometeria a validade da própria autuação, implicando a sua nulidade.

10. O Decreto nº 3.724, de 2001, regulamentou o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e seus agentes, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas.

11. É equivocado o entendimento dos litigantes. Segundo atestam o Termo de Verificação Fiscal e o documento de fls. 90/93, **a autoridade fiscal fundamentou as requisições de informações sobre a movimentação financeira do interessado somente no inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001¹³, que estabelece o acesso a essas informações quando caracterizado o **embaraço à fiscalização (inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996¹⁴**), consoante evidencia o termo de fls. 87/88.**

12. A quebra do sigilo bancário da REDE SEG – efetuada com base, repita-se, apenas no inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001 –, **permitiu ao Fisco o levantamento dos pagamentos efetuados a terceiros, para os quais não foram identificados os beneficiários ou comprovadas as operações ou as suas causas, resultando no lançamento de imposto de renda exclusivamente na fonte, nos termos do art. 674 do RIR/1999, e na responsabilização solidária dos sujeitos passivos ali indicados, a teor dos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN.**

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito

¹³ Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses: (...)

VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

¹⁴ Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pela não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

12.1. Saliente-se que as etapas da auditoria fiscal conduzidas pela autora do feito, acima descritas, estão de acordo com o disposto no art. 5º, inciso II, alíneas “b” e “c” do Decreto nº 3.724, de 20013, o qual determina que as informações financeiras requisitadas deverão subsidiar o procedimento de fiscalização em curso e integrar o processo administrativo fiscal instaurado, quando interessarem à prova do lançamento de ofício. Por conseguinte, descabe falar em nulidade do Auto de Infração, como pretendido pelos impugnantes. (g.n.)

Em resumo, o fato de a própria **Recorrente ter admitido que se recusou entregar os seus extratos bancários quando intimados a apresentar pela Autoridade Autuante**, relativos ao período submetido à fiscalização, foi suficiente e essencial para configurar o embaraço à fiscalização e tornar indispensável o exame dessas informações, constantes dos bancos de dados das instituições financeiras e equiparadas onde a REDE SEG mantinha relacionamento como correntista, nos termos do inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001, c/c o inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Quer dizer, podem os Recorrentes não concordar com o procedimento fiscalizatório efetivado, bem como com as conclusões do colegiado *a quo*, contudo, isso não torna a autuação nula.

Dito de outra forma, contrariamente ao que pensa as Defesas, repiso, o rito processual adotado pela Autoridade Autuante está devidamente motivado e fundamentado, tanto sob o prisma fático como jurídico, possibilitando não só o pleno exercício do direito de defesa dos interessados como também o julgamento da presente lide.

In terminis, quanto aos argumentos atinentes ao mérito da autuação e das responsabilizações tributárias, apreciaremos em momento oportuno.

Ante ao exposto, **entendo que é de rigor a rejeição da preliminar de nulidade à epígrafe.**

4 DO MÉRITO

4.1 DA PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA

Neste tópico, a Recorrente sustenta que a decisão recorrida afastou a decadência ao entender aplicável o art. 173, I, do CTN, sob o argumento de que teria havido dolo, fraude ou simulação em razão da suposta utilização de interposta pessoa no quadro societário da REDE SEG. Todavia, sustentam que a exceção prevista no art. 150, § 4º, do CTN, somente autoriza a aplicação daquele dispositivo quando o dolo, a fraude ou a simulação estiverem diretamente relacionados à constituição do crédito tributário, influenciando a apuração ou o recolhimento do tributo.

No presente caso, não há qualquer demonstração de que a suposta incidência de IRRF tenha decorrido de conduta dolosa ou fraudulenta na composição da base de cálculo ou na apuração do tributo, tendo a própria decisão recorrida reconhecido que os fatos apontados pela Fiscalização dizem respeito à alegada interposição de terceiros e à responsabilização tributária, e não à ocorrência do fato gerador ou à formação do crédito tributário. Dessa forma, eventual fraude ou simulação teria repercutido apenas sobre a norma de responsabilidade tributária, não sobre a norma de incidência do tributo, circunstância que afasta a aplicação do art. 173, I, do CTN e impõe a incidência da regra decadencial do art. 150, § 4º, do mesmo Código.

Assim, considerando que houve recolhimentos de IRRF ao longo do ano-calendário de 2013 e que a ciência da autuação ocorreu apenas em 12/12/2018, encontra-se extinto, pela decadência, o direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos em período anterior a 12/12/2013, uma vez que o prazo decadencial de cinco anos teve início na data de ocorrência de cada fato gerador e do respectivo pagamento antecipado.

No primeiro momento, merece relevo destacar que a DECADÊNCIA se trata de um tema de direito material, portanto de mérito ou, melhor dizendo, **prejudicial do mérito**. Essa acepção é ratificada pelo disposto no art. 487, do Código Processual Civil - CPC (Lei nº 13.105/2015)¹⁵.

Prosseguindo, em que pese as argumentações da Recorrente, trata-se de querela cuja jurisprudência deste Tribunal encontra-se pacificada e convertida na Súmula CARF nº 114¹⁶, de observação obrigatória pelos seus Conselheiros em cumprimento ao disposto no art. 123, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023¹⁷.

Nesse racional, prevalece a cognição de que o IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, **submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN**¹⁸, independente da constatação de dolo, fraude ou simulação ou de recolhimentos de IRRF.

¹⁵ Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:
(...)

II - **decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;**(g.n.)

¹⁶ **Súmula CARF nº 114:** O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

¹⁷ Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF.
(...)

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

¹⁸ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Em vista disso, na espécie, **não se operou o instituto da decadência do lançamento de ofício** combatido, uma vez que a interessada foi cientificada do Auto de Infração em **12/12/2018**, e o fato gerador mais antigo (pagamento) se deu em **22/08/2013**, o que levou o início da contagem do prazo quinquenal para **01/01/2014** e o termo final para **31/12/2018**.

Rejeita-se, pois, a caducidade arguida em relação ao IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa.

4.2 DOS FATOS

Quanto ao mérito propriamente dito, conforme relatado no TVF, às fls. 859/1005, foram lançados de ofício, relativos aos meses dos anos-calendário de 2013 e 2014, os **IRRF sobre todos os pagamentos a beneficiários não identificados ou cujas operações ou causas não foram comprovadas**.

Indignada, a Recorrente impugnou, mas o Aresto combatido manteve integralmente o crédito tributário em litígio, calcado nas seguintes motivações:

- a) **Do pleito relacionado à impropriedade da autuação pela não retenção do IRRF:**
 - i. a exação encontra fundamento jurídico no art. 674 do RIR/1999, cuja matriz legal é o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995;
 - ii. o preceito em tela criou uma regra de responsabilidade tributária, em estrita consonância com o prescrito no art. 128 do CTN; e
 - iii. a tributação em comento não se confunde com multa.
- b) **Do argumento que grande parte dos pagamentos, apontados como sem causa ou com beneficiários não identificados, é decorrente de contratos de mútuo com pessoas jurídicas** – inclusive destinados à quitação de tributos apurados pelo regime do Simples Nacional, por conta das empresas RGB e QUALITY FINE – **e física:**
 - i. (...) *os litigantes deixaram de comprovar a efetiva existência das alegadas operações de mútuo, pois não apresentaram e nem existe nos autos nenhuma prova documental, hábil e idônea, de que os pagamentos sem causa, apurados pela autoridade lançadora, corresponderam a mútuos contratados com as pessoas jurídicas que indica; (g.n.)*
 - ii. igualmente, a Defesa não comprovou documentalmente a celebração de contrato de mútuo com o Sr. Rodrigo Zanardo; e
 - iii. no tocante aos recolhimentos do Simples Nacional, além de os sujeitos passivos não terem comprovado que os pagamentos realizados pelo interessado – somados, agora, aos recolhimentos do Simples Nacional – corresponderam às operações de mútuo em comento, a REDE SEG é tributada pelo lucro presumido e não apresentou documentação

hábil e idônea para justificar a necessidade dos recolhimentos a título de Simples Nacional à luz de seu objeto social.

- c) **No que diz respeito ao requerimento de cancelamento do procedimento fiscal, baseado no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, porque implica em confisco**, aduziu que a ofensa a qualquer princípio constitucional (...) *não pode ser oponível às autoridades administrativas, dado que estas se encontram plenamente vinculadas aos ditames legais (art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990), mormente quando do exercício do controle da legalidade do lançamento (art. 142 do CTN).*

Insatisfeita, a Recorrente atravessou peça recursal requerendo a reforma integral do acórdão atacado reprisando os pedidos e causa de pedir esgrimidos na fase contenciosa inicial, cujos argumentos assim consolidamos:

a) **Da Impropriedade da Autuação Pela Não Retenção do IRRF e da Vedação ao Confisco:**

- i. Requereu o cancelamento do Auto de Infração, pois o art. 61 da Lei nº 8.981/1995, apenas trata da identificação de eventual responsável tributário, sem demonstrar a ocorrência da hipótese de incidência do Imposto de Renda, sendo indispensável a comprovação da efetiva obtenção de renda ou proventos, nos termos dos arts. 3º e 43, do CTN, pressuposto que não foi comprovado no presente caso, sob pena de afronta ao princípio constitucional da capacidade contributiva;
- ii. A exigência fiscal imposta, com fundamento na multicitada norma, afronta o princípio constitucional da vedação ao confisco, transformando a exigência tributária em instrumento de punição excessiva e incompatível com os limites impostos pela Constituição Federal.

b) **Do IRRF Sobre Pagamentos Identificados e Decorrentes de Mútuos com Pessoas Jurídicas - inclusive para recolhimentos de Simples Nacional - e Pessoa Física:**

- i. Sustentou que parcela significativa dos valores incluídos na base de cálculo do lançamento decorre de operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas devidamente identificadas, inclusive integrantes do suposto grupo econômico reconhecido pela própria Fiscalização, de modo que a ausência de recolhimento de IOF ou de formalidades adicionais não afasta a realidade dessas operações, sobretudo porque a intensa movimentação financeira entre as empresas foi utilizada como elemento para caracterizar o grupo econômico e parte dos valores foi posteriormente devolvida aos remetentes, evidenciando a natureza de empréstimo. Assim, por se tratar de pagamentos com causa e beneficiários identificados, impõe-se sua exclusão da base de cálculo da autuação;
- ii. Requereu o reconhecimento de que os pagamentos efetuados pela REDE SEG, entre junho de 2013 e março de 2014, para quitação de guias do Simples Nacional em nome das empresas RGB e QUALITY FINE, tem causa legítima, por conseguinte, devem ser excluídos da base de cálculo do IRRF exigido. Refere-se ao adimplemento de obrigações tributárias de

terceiros, no âmbito de contratos de mútuo, expressamente reconhecidos pela própria Fiscalização, sendo que os comprovantes de arrecadação constantes dos autos demonstram a exata correspondência entre os valores e datas apontados no lançamento e os recolhimentos realizados, evidenciando a destinação dos recursos e afastando qualquer presunção de pagamento sem causa; e

- iii. Sustenta que deve ser excluído da autuação o valor de R\$ 1.260.000,00, transferido pela REDE SEG ao Sr. RODRIGO ZANARDO, em 04/09/2014, uma vez que a quantia foi integralmente devolvida em 11/09/2014, evidenciando a natureza de mútuo da operação. Dessarte, tanto o beneficiário quanto a causa do pagamento estão devidamente identificados, afastando a incidência do art. 61 da Lei nº 8.981/95. Por fim, aduz que, por se tratar de contrato real que se aperfeiçoa com a entrega dos recursos, independentemente de formalidades específicas, a devolução integral dos valores constitui prova suficiente da existência e quitação do empréstimo, demonstrando a improcedência da exigência de IRRF.

Feito o resumo dos fatos, em benefício de otimizar a lógica argumentativa deste voto, antes de nos inclinarmos à apreciação dos pleitos da Defesa, peço vênica para expor os entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais, que envolvem a incidência do IRRF, nos termos do art. 61, da Lei nº 8.981/95.

4.3 DA TRIBUTAÇÃO DO IRRF PREVISTO NO ART. 61, DA LEI Nº 8.981/95

A princípio, é essencial analisarmos o disposto no art. 61, da Lei nº 8.981/95¹⁹. Observa-se que através do seu *caput* instituiu-se a tributação exclusiva na fonte sobre rendimentos pagos a beneficiários não identificados. Igualmente, o seu §1º aplica a mesma tributação quando há constatação do pagamento/entrega de recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, independente de contabilização, mas não for comprovada a operação ou a sua causa, ou seja, se o Fisco se depara com pagamentos cujas operações ou a sua causa não forem comprovados mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitará o Sujeito Passivo à incidência do imposto de renda (que deveria ter sido retido na fonte), exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa.

¹⁹ 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.

§ 2a 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. **(g.n.)**

Outrossim, infere-se do comando supra, mesmo na interpretação mais comezinha, que a sua aplicação não está autorizada quando **não restar comprovado pelo Fisco o pagamento** a beneficiário não identificado ou **o pagamento ou entrega de recursos** a sócio ou terceiro sem comprovação da operação ou da causa do dispêndio.

Nessa seara, **o ato de realizar o pagamento configura-se no pressuposto material da norma em questão**, condição indispensável para que se efetive a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte. Trata-se de uma limitação, dado que tem a Fiscalização o ônus de identificar as saídas, contabilizadas ou não, de forma direta, concreta, sendo inadmissível a sua presunção.

Além disso, uma vez comprovado o pagamento, **deve o Fisco justificar que não foi possível, mesmo após diligências, identificar o beneficiário do pagamento ou a causa/comprovar a operação**. Nessa senda, é devido o lançamento se não identificado o beneficiário, contudo, caso o seja, será se verificar ausentes a operação e a causa do pagamento.

No que toca à definição de operação e causa, bem como a comprovação, me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo ilustre Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior no Acórdão nº 1201-003.195, os quais adoto:

(...)

*105. Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. **Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, 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.*

*106. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa **não basta uma roupagem jurídica, o registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal**, é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. (g.n.)*

(...)

A sobredita acepção está em consonância com a jurisprudência administrativa prevalente do CARF, conforme ementas abaixo transcritas:

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO, OU QUANDO NÃO FOR COMPROVADA A OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

Por expressa determinação legal, sujeitam-se ao IRRF, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário

não identificado, assim como os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. (Acórdão nº 9101-004.153 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 07/05/2019)

PAGAMENTOS REALIZADOS SEM COMPROVAÇÃO DO BENEFICIÁRIO OU A SUA CAUSA. CAUSAS AUTÔNOMAS DE INCIDÊNCIA.

A premissa contida no § 1º do art. 61 da Lei 8.981/95 é clara no sentido de que o IRRF será cobrado “também” quanto “aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular”, deixando extreme de dúvidas que: i) a ausência de causa é, sim, um “tipo” autônomo da aludida regra de responsabilização (ou incidência, para quem assim o preferir); ii) este tipo pressupõe o conhecimento quanto ao destinatário dos recursos, mormente quando explicitamente se refere aos “terceiros” ou aos sócios e/ou acionistas.

Assim o aludido preceptivo será aplicado tanto no caso em que se desconhecer os destinatários, como na hipótese em que, mesmo que conhecidos os beneficiários, a ausência de uma causa ainda imporá a exigência do IRRF na forma do aludido artigo de lei. (Acórdão nº 9101-006.342 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 05/10/2022)

PAGAMENTOS SEM CAUSA COMPROVADA. INCIDÊNCIA EXCLUSIVA NA FONTE. PRESUNÇÃO SOBRE EXISTÊNCIA DO PAGAMENTO. ELEIÇÃO DISCRICIONÁRIA DA DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. EXIGÊNCIA INSUBSISTENTE.

A exigência de IRRF de que trata o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não se sustenta se a autoridade fiscal não comprova, ainda que por meio da escrituração contábil do contribuinte, os registros específicos dos pagamentos assim como a data em que teriam sido realizados.

O lançamento de IRRF realizado com base em presunção de pagamentos lastreado em elementos frágeis e com eleição discricionária da data de ocorrência do fato gerador não se sustenta. (Acórdão nº 9101-005.251 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 12/11/2020)

Também contribui para esclarecimento do preceptivo sob análise, colacionarmos excertos do Acórdão nº 1201-003.397, cujo redator do voto vencedor foi o Ilustre Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, que traz uma visão sobre o tema no tocante a sua natureza de presunção legal, com a qual pactuo:

(...)

É certo que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 possui especificidades que permitem classificá-lo como uma exceção. O IRRF em geral já é uma exceção, pois é fruto de uma substituição tributária do Imposto de Renda (das pessoas físicas e das pessoas jurídicas). O IRRF com tributação exclusiva na fonte, uma modalidade de IRRF, é uma exceção maior ainda, pois toda a tributação fica contida no substituto tributário, não havendo reflexo sobre a apuração realizada pelo contribuinte, que não oferece à tributação a receita

obtida. O tributo da espécie é uma exceção ainda mais específica, pois é uma substituição tributária com tributação exclusiva e cujo fato gerador não é o pagamento, pois o tributo passa a ser exigível apenas a partir do momento em que o substituto tributário não informa à fiscalização a identificação do contribuinte ou a causa do pagamento.

Entendo que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 é exigido do substituto tributário por meio de uma presunção legal. Nessa presunção, o fato conhecido é a existência de um pagamento cujo destinatário se desconhece ou cuja causa é desconhecida e cujo desconhecimento se deve à atitude omissiva do substituto tributário. O fato desconhecido é que dá ensejo à omissão presumida.

Assim, a exigência do IRRF em tela muito se assemelha à exigência do IRPJ prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, em que a presunção legal tem como fato conhecido a existência de depósito bancário cuja origem o contribuinte não comprova. Saliente-se que o ordenamento jurídico tributário possui outros casos semelhantes de presunção, como o saldo credor de caixa, o passivo a descoberto e os pagamentos não escriturados (art. 12, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e art. 40 da Lei nº 9.430/1996. A diferença entre essas espécies e o IRRF em tela é que, aqui, a tributação se dá sobre o substituto tributário e não sobre o contribuinte.

Portanto, a conduta que dá ensejo ao acionamento da presunção legal em tela é a simples omissão em informar o real beneficiário do pagamento ou a sua real causa econômica, independentemente da existência, ou não, de intuito doloso.

Em resumo, a exigência do IRRF sob apreciação tem natureza de presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido – a inquestionável realização de pagamento, pressuposto material da norma em questão - e da negativa (expressa ou tácita) do Fiscalizado em identificar o efetivo destinatário – verdadeiro titular dos rendimentos - ou a real origem econômica do dispêndio, a lei autoriza que seja exigido o tributo de quem realizou o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária.

Nessa quadra, como é comum às presunções legais desse tipo, a Fiscalização não está obrigada a rastrear a utilização do pagamento, de outro giro, **pode o Sujeito Passivo afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica (esclarecimento da natureza do pagamento).**

No que tange à compreensão de alguns doutrinadores de que na norma em questão o ato ilícito vem tipificado como “um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado”, sendo este o elemento essencial da sua hipótese de incidência, em afronta ao determinado no art. 3º, do CTN²⁰, ousou discordar.

²⁰ 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.

Não obstante, sem pretensão de inovar, no que toca à licitude da materialidade do imposto previsto no art. 61, da Lei nº 8.981/95, bem como no que diz respeito ao antagonismo com a multa qualificada, trago a exposição do ilustre Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior no Acórdão nº 1201-003.195, que bem representa minha compreensão a respeito do tema:

108. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte com a multa qualificada, 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 onerosa. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 8.981/1995, prevista em seu 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.

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

Nesse diapasão, partindo da premissa que tributo não é sanção, importa ressaltar que a excepcional espécie de IRRF em questão submete-se a tributação exclusiva na fonte, em outras palavras, o pagamento não está sujeito à antecipação para fins de ajuste anual e, por conseguinte, o destinatário não poderá deduzi-lo na sua declaração de ajuste. Não obstante, tal ressalva não se constitui óbice à dedução do valor retido e recolhido pela fonte pagadora, referente às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada, do IRRF lançado de ofício.

No próximo tópico, analisaremos o caso concreto calcado nos sobreditos ensinamentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais.

4.4 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO

Segundo exposto nos fatos, basicamente os Recorrentes combateram a exação principal por duas vertentes. A primeira, sob a perspectiva macro no sentido de inconstitucionalidade do preceituado no art. 61, da Lei nº 8.981/1995, por afronta aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, proporcionalidade, razoabilidade e do confisco.

Já a segunda, ataca a base de cálculo da autuação, ao requerer a exclusão dos pagamentos relacionados aos supostos contratos de mútuos firmados com pessoas jurídica e Sr. RODRIGO ZANARDO, pois os beneficiários estão identificados e as causas foram comprovadas e são legítimas.

Seguem as apreciações calcadas nos estritos limites dos argumentos e provas carreados aos autos, dos entendimentos jurídico, doutrinário e jurisprudencial aqui expostos e da competência deste Conselho.

4.4.1 DA IMPROPRIEDADE DA AUTUAÇÃO PELA NÃO RETENÇÃO DO IRRF E DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

No presente pleito, os Recorrentes requerem o cancelamento da autuação, sustentando que o art. 674 do RIR/99, com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981/1995, limita-se a indicar eventual responsável tributário, sem demonstrar a ocorrência da hipótese de incidência do Imposto de Renda. Nessa linha, argumentam que, ausente a comprovação da efetiva obtenção de renda ou proventos, exigida pelos arts. 3º e 43 do CTN, o lançamento carece de fundamento legal e afronta o princípio da capacidade contributiva.

Ademais, pleitearam o reconhecimento de que a exigência fiscal em comento, possui nítido caráter confiscatório, uma vez que o montante exigido a título de tributo, acrescido de multa qualificada e juros, supera de forma desproporcional os valores que serviram de base para a autuação. Destarte, nos moldes em que foi efetuada, afronta o princípio constitucional da proporcionalidade, razoabilidade e de vedação ao confisco, transformando a exação em instrumento de punição excessiva e incompatível com os limites impostos pela Constituição Federal.

Com todas as vênias, **equivoca-se as Defesas**. A saber.

De pronto, **tal querela não merece sequer conhecimento**, uma vez que o CARF não é competente para se pronunciar sobre desrespeito aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco – melhor dizendo, controle de constitucionalidade de lei tributária -, visto que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 26-A, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, c/c o art. 98, do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023²¹. Inclusive, tal concepção encontra-se pacificada pela Súmula CARF nº 02²².

²¹ Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

Todavia, **conheço em função do princípio da colegialidade** que em impera nesta iminente Turma de Julgamento, e por amor ao debate repiso ter restado hialino, segundo os entendimentos exauridos neste voto atinentes ao objeto da autuação, que a tributação sob apreciação consiste em **presunção legal** segundo a qual, comprovada a realização de pagamento e não identificado, pelo Fiscalizado, o respectivo beneficiário ou a efetiva origem econômica do dispêndio, a legislação autoriza a exigência do tributo daquele que efetuou o pagamento.

Noutras palavras, é turva a visão das Defesas pois só enxergou à atribuição da responsabilidade tributária ao pagador, não se atendo que o mecanismo tributário questionado abarca cumulativamente outra faceta: **a presunção de omissão de rendimentos por parte do beneficiário**.

Também, em que pese a onerosidade da alíquota do IRRF sob julgo, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo, não há qualquer incompatibilidade com o positivado no art. 3º, do CTN²³, quer dizer, **trata-se de tributo e não de penalidade ou sanção de ato ilícito**.

Superada a primeira vertente, a seguir analisaremos os questionamentos alusivos à apuração da base de cálculo do lançamento de ofício atacado.

4.4.2 DO IRRF SOBRE PAGAMENTOS IDENTIFICADOS E DECORRENTES DE MÚTUOS COM PESSOAS JURÍDICAS - INCLUSIVE PARA RECOLHIMENTOS DE SIMPLES NACIONAL – E PESSOA FÍSICA

No que tange a este tópico, os Recorrentes sustentam que parcela relevante dos valores incluídos na base de cálculo da autuação corresponde a operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas identificadas, inclusive integrantes do grupo econômico reconhecido pela própria Fiscalização, não se justificando seu enquadramento como pagamentos sem causa pela Autoridade Autuante.

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II - fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
- c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
- e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

²² **Súmula CARF nº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

²³ 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.

Argumentam que a intensa movimentação financeira entre as empresas foi utilizada pela Fiscalização para caracterizar a existência de grupo econômico e, portanto, também corrobora a realização dos mútuos, especialmente diante da devolução de parte dos valores aos respectivos remetentes. Assim, defendem que mais de R\$ 10 milhões foram indevidamente incluídos na base de cálculo do IRRF questionado.

Arrematam que no bojo do contratos de mútuo firmados, estão inclusos os pagamentos efetuados pela REDE SEG, entre junho de 2013 e março de 2014, para quitação de guias do Simples Nacional em nome das empresas RGB e QUALITY FINE, pois se refere ao adimplemento de obrigações tributárias de terceiros, sendo que os comprovantes de arrecadação constantes dos autos demonstram a exata correspondência entre os valores e datas apontados no lançamento e os recolhimentos realizados, evidenciando a destinação dos recursos e afastando qualquer presunção de pagamento sem causa.

Por derradeiro, ainda no tocante aos multicitados contratos de mútuo, a REDE SEG sustenta que deve ser excluído da autuação o valor de R\$ 1.260.000,00, transferido ao Sr. RODRIGO ZANARDO, em 04/09/2014, uma vez que a quantia foi integralmente devolvida em 11/09/2014, evidenciando o beneficiário e a causa da operação. Ademais, aduz que, por se tratar de contrato real que se aperfeiçoa com a entrega dos recursos, independentemente de formalidades específicas, a devolução integral dos valores constitui prova suficiente da existência e quitação do empréstimo, demonstrando a improcedência da exigência de IRRF.

Trata-se de questões de mérito cujos pedidos e causas de pedir foram analisados pelo Acórdão recorrido com a devida clareza e profundidade e não houve qualquer inovação na peça recursal – registro que não foram carreadas aos autos novas provas ou argumentações -.

Nessa senda, novamente socorro-me da prerrogativa regimentalmente concedida ao Conselheiro relator, no âmbito das decisões colegiadas, de fundamentar a decisão através da declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do § 12º, do art. 114, do RICARF, c/c o disposto no art. 50, da Lei nº 9.784/1999, por conseguinte, reproduzo excertos, cujos fundamentos adoto, considerando-os como se aqui transcritos:

(...)

Do IRRF Sobre Pagamentos Decorrentes de Mútuos com Pessoas Jurídicas

27. A defesa afirma, em linhas gerais, que grande parte dos pagamentos, apontados como sem causa ou com beneficiários não identificados, é decorrente de contratos de mútuo (fls. 259/400) formalizados pela REDE SEG com as pessoas jurídicas GRAFTEC, RGB, RKR, ARTÉCNICA e QUALITY FINE, tendo beneficiários (as nominadas pessoas jurídicas) e causa (os instrumentos particulares de mútuo) perfeitamente identificados, o que já seria suficiente, asseguram, para cancelar a autuação no tocante às operações em referência.

27.1. Outrossim, aduz que as irregularidades mencionadas pela autoridade tributária para rejeitar os mútuos celebrados não têm o condão de desnaturar sua

existência e validade e, menos ainda, de sustentar a acusação de que os pagamentos efetuados a esse título não teriam beneficiário identificado ou causa comprovada.

*28. Esclareça-se, de pronto, que a autoridade lançadora, ao glosar esses pagamentos, considerou-os apenas como **sem causa**. De todo modo, não podem ser acatados os argumentos oferecidos pelos impugnantes. No seguimento, são expostos os fatos e as razões que invalidam os referidos contratos de mútuo, tornando-os imprestáveis para justificar os pagamentos em questão.*

29. Inicialmente, por ser bastante esclarecedor e aplicável à matéria em litígio, transcreve-se o seguinte excerto do Termo de Verificação Fiscal, relativo a “pagamentos sem comprovação da operação ou da sua causa”:

“(…) Já a causa ou operação que justifique o pagamento (afastando, assim, a tributação com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95) diz respeito à fonte pagadora. O pagamento será considerado justificado apenas por uma causa ou operação condizente com a atividade, o objeto e os resultados econômicos da fonte pagadora, levando-se em conta, também, o seu relacionamento com os beneficiários.

Assim, uma determinada entidade somente tem uma causa legítima ou uma operação comprovada (ou seja, uma justificativa que afaste a tributação mencionada no parágrafo anterior) para fazer um pagamento em favor de uma pessoa física ou jurídica quando este pagamento se destinar a: remunerar serviços a ela prestados por pessoas físicas ou jurídicas; quitar débitos para com terceiros decorrentes do fornecimento de mercadorias, insumos ou bens; quitar dívidas para com seus mais diversos credores, inclusive emprestadores de capital ou as diversas esferas do Poder Público; pagar pela aquisição, em nome da fonte pagadora, de novos negócios ou investimentos em outras empresas; no caso dos sócios, quotistas, acionistas ou titulares de seu capital, a lhes distribuir a parcela dos resultados que lhes é devida, ou até mesmo lhes devolver sua fração no patrimônio da empresa, no caso de retirada ou liquidação da sociedade. Fora de quaisquer destas hipóteses, a empresa estará abrindo mão de seus recursos em favor de terceiros ou de seus sócios, titulares ou acionistas, sem ter recebido nenhuma contrapartida que atenda aos interesses de seus negócios, atividades ou objeto social. Isto seria incompatível com a lógica que dá razão à própria existência da empresa, qual seja, obtenção resultado econômico positivo. Por isso a legislação considera que, fora dos casos aqui citados, ocorre um pagamento sem causa, que configura um rendimento de seu beneficiário.”

30. Segundo o Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, que regulamentou o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), há incidência de IOF em operações de crédito realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (art. 2º, inciso I, alínea “c”). Por esse Decreto, o responsável pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros é a pessoa jurídica que conceder o crédito (art. 5º, inciso III).

30.1. Assim sendo, mediante o Termo de Intimação Fiscal de fls. 493/495, o interessado foi intimado a apresentar comprovação dos recolhimentos do IOF incidente sobre os mútuos firmados com as citadas pessoas jurídicas, bem como os comprovantes de recebimento das devoluções dos empréstimos concedidos, incluindo os pagamentos dos juros mensais de 1% (equivocadamente consignados como 2% nesse Termo), estipulados nos instrumentos de fls. 259/400.

30.2. Neste mesmo Termo, tendo em vista que a REDE SEG realiza sua escrituração por meio de livro Caixa, o que somente possibilitaria controlar os recebimentos dos empréstimos concedidos na medida em que entrassem em sua conta bancária, intimou-se o interessado a apresentar também as planilhas mensais de controle dos valores devidos pelas empresas mutuárias, incluindo os juros de 1% ao mês previstos nos contratos de mútuo.

30.3. Em sua resposta (fl. 746), a REDE SEG informa que não foram localizados os recolhimentos de IOF e nem os comprovantes de devolução dos valores emprestados. Ou seja, não há nenhuma comprovação documental que permita concluir que as transferências bancárias efetuadas se trataram de mútuos celebrados entre as empresas do grupo, o que tira qualquer valor probatório dos contratos correspondentes.

31. Igualmente inexistem nos autos evidências de que a REDE SEG tenha recolhido o Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os rendimentos decorrentes das operações de mútuo alegadamente firmadas com as pessoas jurídicas em comento, de que tratam o art. 1º da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, e os arts. 37 e 38, inciso III, da Instrução Normativa RFB nº 1.022, de 05 de abril de 2010²⁴, demonstrando mais uma vez que as transferências de recursos realizadas não constituíram mútuos de fato e de direito.

32. Como já dito no Termo de Verificação Fiscal, o art. 221 do Código Civil de 2002 consagra o princípio da publicidade como indispensável para que os efeitos do instrumento particular atinjam não só as partes, mas, também, terceiros. Determina o dispositivo em referência:

“Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações

²⁴ Art. 37. Os rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte às seguintes alíquotas:

I - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de até 180 (cento e oitenta) dias;

II - 20% (vinte por cento), em aplicações com prazo de 181 (cento e oitenta e um) dias até 360 (trezentos e sessenta) dias;

III - 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de 361 (trezentos e sessenta e um dias) até 720 (setecentos e vinte) dias;

IV - 15% (quinze por cento), em aplicações com prazo acima de 720 (setecentos e vinte) dias.

(...)

Art. 38. São também tributados como aplicações financeiras de renda fixa os rendimentos auferidos:

(...)

III - nas operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;

convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

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

32.1. Do exame dos contratos de mútuo acostados ao processo, verifica-se que efetivamente não foram registrados no Registro de Títulos e Documentos, pelo que só podem produzir efeitos entre as partes, **não operando contra terceiros (o Fisco Federal, inclusive)**. Conforme salientado no relatório fiscal, a falta de devolução dos recursos e até mesmo de controle mensal dos juros incorridos revela que nem mesmo entre as partes os contratos geraram efeitos.

33. Ademais disso, observa-se que os instrumentos particulares de mútuo não estão assinados por duas testemunhas, o que lhes retira a força de título executivo extrajudicial, hábil a instruir eventual ação de execução, por força do disposto no art. 784, inciso III, do Código de Processo Civil (CPC) de 2015²⁵.

34. Compulsando as tabelas integrantes do Termo de Verificação Fiscal (fls. 963/967 e 971/974), constata-se que as datas de assinatura dos contratos de mútuo são posteriores às correspondentes transferências bancárias realizadas. É dizer, a REDE SEG enviava recursos para as empresas mutuárias (GRAFTEC, RGB e RKR) antes mesmo de formalizar os instrumentos particulares contendo as cláusulas que regeriam tais empréstimos, o que evidentemente infirma os contratos em apreço. Excerto dessas planilhas é abaixo reproduzido:

GRAFTEC como mutuária (recebe recursos da REDE SEG)

Banco Bradesco			Contratos de Mútuo	
Data	Valor	D/C	Data	Valor
04/01/2013	30.000,00	D		
08/01/2013	40.000,00	D		
09/01/2013	50.000,00	D		
11/01/2013	30.000,00	D		
14/01/2013	30.000,00	D		
15/01/2013	40.000,00	D		
18/01/2013	25.000,00	D		
22/01/2013	25.000,00	D		
23/01/2013	10.000,00	D		
30/01/2013	7.000,00	D		
Subtotal Janeiro	287.000,00		04/02/2013	287.000,00

(...)

35. No que concerne aos contratos de mútuo pactuados com ARTÉCNICA e QUALITY FINE, embora estas empresas figurem como “mutuantes” nos instrumentos respectivos, as planilhas de fls. 974/975 indicam que, na verdade, foi a REDE SEG que transferiu recursos para as aludidas pessoas jurídicas, autorizando concluir que tais contratos não merecem confiança alguma. A propósito, no relatório fiscal, a autora do feito consigna que esses mútuos reforçam a convicção

²⁵ Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais: (...) III - o documento particular assinado pelo devedor e por 2 (duas) testemunhas;

de que os documentos apresentados foram “fabricados”, numa tentativa de ludibriar a fiscalização. Veja-se um excerto das tabelas em pauta:

QUALITY FINE como mutuante (envia recursos para a REDE SEG)

Banco Bradesco			Contratos de Mútuo	
Data	Valor	D/C	Data	Valor
20/05/2014	5.000,00	D	20/05/2014	5.000,00
Subtotal Maio	5.000,00			
12/09/2014	3.000,00	D	12/09/2014	3.000,00
Subtotal Setembro	3.000,00			
06/10/2014	4.000,00	D	21/10/2014	7.000,00
10/10/2014	1.000,00	D		
21/10/2014	2.000,00	D		
Subtotal Outubro	7.000,00			

36. Em suma, os litigantes deixaram de comprovar a efetiva existência das alegadas operações de mútuo, pois não apresentaram e nem existe nos autos nenhuma prova documental, hábil e idônea, de que os pagamentos sem causa, apurados pela autoridade lançadora, corresponderam a mútuos contratados com as pessoas jurídicas que indica, daí porque deve ser mantida a cobrança do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os pagamentos em questão.

Da Existência do Mútuo com Pessoa Física

37. Com respeito à suposta transferência, a título de mútuo, da REDE SEG ao impugnante Rodrigo Zanardo – realizada em 04/09/2014, no valor de R\$ 1.260.000,00, que teria sido quitado em idêntico montante na data de 11/09/2014 –, os reclamantes asseveram que a transferência apontada não apenas teve sua causa plenamente identificada, como o retorno dos recursos ao seu titular é a prova cabal da celebração de contrato de mútuo no caso concreto, não sendo necessária qualquer outra formalidade para a sua configuração, donde entendem que não procede a cobrança do IRRF pertinente.

38. Por sua vez, a autora do feito informa no Termo de Verificação Fiscal que o histórico do extrato bancário atinente à referida transferência, não permitiu a identificação de seu favorecido. Dado que o interessado limitou-se a apresentar uma planilha, sem nenhuma força probatória, para demonstrar que esse valor alegadamente supriu empréstimo realizado ao Sr. Rodrigo Zanardo (fl. 2618), em resposta à intimação feita (fls. 232/256), tal montante foi considerado como pagamento a beneficiário não identificado, sujeitando-se, assim, à incidência de IRRF. Confira-se o espelho do extrato bancário que retrata a transferência em pauta:

Data	Valor	D/C	Histórico	Doc.	Tipo de lançamento	Banco Origem/ Destino	Agência Origem/ Destino	Conta Origem/ Destino	CPF/CNPJ Origem/Destino	Nome Origem/Destino
04/09/2014	1.260.000,00	D	CHEQUE	189	101 - (D) cheques					

39. Em caso de litígio, como na situação presente, se os defendentes argumentam que a transferência de R\$ 1.260.000,00 configura mútuo com o responsável solidário Rodrigo Zanardo, afirmando ainda que esse mútuo está atrelado a contrato, **há que disso fazerem prova**, em consonância com o estabelecido nos arts. 15 e 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972²⁶, e no art. 373, inciso I, do CPC de 2015²⁷. A comprovação requerida está vinculada à exibição de provas de natureza documental.

40. Dessa forma, caberia à REDE SEG demonstrar a existência do contrato de mútuo – escrito ou verbal – que diz ter firmado com o Sr. Rodrigo Zanardo, além de evidenciar as cláusulas e condições (juros, prazo, garantia, multa, etc.) sob as quais hipoteticamente foi formalizado. Se contrato escrito, mostra-se imprescindível a apresentação do respectivo instrumento que o materializou. Não obstante as oportunidades que lhe foram oferecidas, a empresa e os demais impugnantes deixaram de trazer o documento em apreço.

40.1. Na hipótese de verbal o contrato de mútuo celebrado, para demonstrar a sua existência competiria aos litigantes exibir as pertinentes provas documentais, como, por exemplo, e-mails trocados entre as partes, provas periciais cabíveis e outros documentos hábeis e idôneos que convencessem este colegiado da realização do suposto negócio jurídico. Visto que não lograram fazê-lo, submetem-se ao princípio segundo o qual alegar e não provar é o mesmo que nada alegar.

41. Impende ressaltar, por derradeiro, que os sujeitos passivos também não apresentaram comprovação do recolhimento do IOF incidente sobre o mútuo supostamente pactuado com a referida pessoa física, recolhimento esse regulado pelo art. 2º, inciso I, alínea “c”, c/c o art. 5º, inciso III, do mencionado Decreto nº 6.306, de 2007, o que constitui mais uma evidência de que não se configurou o alegado empréstimo.

42. Dessa forma, não tendo a defesa conseguido se desincumbir do ônus de comprovar documentalmente a celebração de contrato de mútuo com o responsável tributário Rodrigo Zanardo, segue que deve ser mantida a tributação sobre a transferência bancária de R\$ 1.260.000,00, a título de IRRF incidente sobre pagamento a beneficiário não identificado.

Dos Pagamentos do Simples Nacional

43. No tocante aos pagamentos destinados à quitação de tributos apurados pelo regime do Simples Nacional, os impugnantes informam que se trata de pagamentos efetivados pela REDE SEG por conta das empresas RGB e QUALITY

²⁶ Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

²⁷ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

FINE (fls. 2983/2992), com as quais teria pactuado contratos de mútuo, já aludidos anteriormente. Afirmam que, ao invés de transferir recursos diretamente a esses destinatários, a REDE SEG pagou seus tributos, computando-os em suas respectivas dívidas.

43.1. Como a REDE SEG, argumentam, está desobrigada de manter escrituração fiscal completa, já que apura seus tributos com base no lucro presumido, não teria havido discriminação dos lançamentos contábeis referentes a essas parcelas dos mútuos. Por isso, entendem que a fiscalização não estava autorizada a considerar tais pagamentos como sem causa.

44. Nada mais improcedente. Consoante evidenciado linhas atrás, o Fisco acertadamente rejeitou os supostos contratos de mútuo que teriam sido formalizados com as citadas empresas, pois, de fato, os sujeitos passivos não lograram comprovar que os pagamentos realizados pelo interessado – somados, agora, aos recolhimentos do Simples Nacional – corresponderam às operações de mútuo em comento. Logo, não podem prosperar os argumentos ora oferecidos.

45. Tendo em conta que a REDE SEG é tributada pelo lucro presumido e, ainda, que não apresentou documentação hábil e idônea para justificar a necessidade dos recolhimentos a título de Simples Nacional à luz de seu objeto social, a autora do feito considerou os correspondentes débitos bancários como pagamentos sem causa, sujeitando-os à incidência do Imposto de Renda na Fonte.

46. Consequentemente, é forçoso concluir que andou bem a autoridade lançadora, não merecendo quaisquer reparos o procedimento fiscal com relação à tributação na fonte desses pagamentos do Simples Nacional. Rodrigo Zanardo, segue que deve ser mantida a tributação sobre a transferência bancária de R\$ 1.260.000,00, a título de IRRF incidente sobre pagamento a beneficiário não identificado.

Em resumo, no que toca aos contratos de mútuos firmados com pessoas jurídicas carreado aos autos, diante do conjunto de incongruências apontadas pelo Fisco e corroboradas pelo Acórdão recorrido, não é possível lhes atribuir credibilidade, tampouco eficácia probatória.

De forma mais clara, a repulsa não se deveu simplesmente pelo não recolhimento de IOF ou meras carências formais como quis convencer a Defesa, mas por **ausência de elementos essenciais à comprovação da materialidade das operações** — como os recolhimentos de IOF, os comprovantes de devolução dos valores emprestados, os registros dos juros pactuados e os controles financeiros correspondentes —, somada às irregularidades formais dos instrumentos, notadamente: a falta de registro no Registro de Títulos e Documentos; a ausência de testemunhas e a celebração dos contratos em datas posteriores às transferências bancárias. Vale dizer, **é inconteste que o conjunto da ópera compromete substancialmente sua força probante.**

Outrossim, as inconsistências verificadas em determinados instrumentos e a divergência entre as posições contratuais e a efetiva movimentação financeira das partes reforçam a conclusão de que os documentos não são aptos a demonstrar a existência de verdadeiras operações de mútuo. Assim, não há elementos suficientes para reconhecer a

veracidade dos alegados contratos ou para afastar a qualificação dos valores objeto da autuação nos termos adotados pela Fiscalização.

Nessa toada, tal racional é extensível aos recolhimentos do Simples Nacional, pois considerando que a REDE SEG é tributada pelo Lucro Presumido, não há causa justificável para esses pagamentos.

Por fim, melhor sorte não teve o suposto mútuo firmado com o Sr. Rodrigo Zanardo, diante da ausência de contrato escrito e da inexistência de provas idôneas que demonstrem a celebração e a execução do correspondente contrato. Digo, a mera alegação dos Recorrentes, desacompanhada de comprovação documental, mostra-se insuficiente para conferir credibilidade ao suposto negócio jurídico ou para afastar as conclusões da Fiscalização.

Em prol de tonificar nossa linha intelectual, é mister colacionarmos excertos do Acórdão nº 1101-002.065, da lavra do ilustre Conselheiro Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, que, com maestria, discorreu sobre a peculiaridade do contrato de mútuo e o que é necessário para demonstrar a efetividade da operação:

Nesse ponto, veja-se que o contrato de mútuo prescinde até mesmo de formalização, nos termos dos artigos 586 a 592 do Código Civil, observado o artigo 107 do CC (“A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir”), caracterizando-se pelo empréstimo e restituição de coisas fungíveis, inclusive dinheiro.

*É justamente a partir disso que a própria Receita Federal (e este CARF) costumeiramente entendem – em casos de omissão de receita ou de incidência de IRRF por pagamento sem causa, por exemplo – que a mera apresentação do contrato de mútuo tampouco é capaz de comprovar a origem e materialidade de um determinado recebimento/pagamento por parte do contribuinte. **Nesses casos, é necessário, além disso, comprovar o fluxo financeiro, a entrada e saída de recursos, a remuneração com juros; isto é, a materialidade da operação.***

Portanto, se o mútuo em dinheiro se materializa com o fluxo financeiro (a entrada e saída), conclui-se que o contrato é elemento probante relevante, mas não exclusivo.

De resto, no mesmo sentido do presente voto, assim também já decidiram outros colegiados deste Tribunal, consoante os precedentes a seguir transcritos:

BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS.

O sujeito passivo deve identificar os beneficiários dos pagamentos realizados e contabilizados, por meio de informações coesas e embasadas em documentos, as quais foram perquiridas pela fiscalização, cabendo o lançamento de IRRF sobre os pagamentos para os quais tal mister não foi cumprido. (Acórdão nº 1801-002.169 – 1ª Turma Especial. Sessão de 22/10/2014)

PAGAMENTO SEM CAUSA. COMPROVAÇÃO.

Mister a comprovação da origem e do efetivo recebimento nos contratos de mútuo como elementos comprobatórios da causa dos pagamentos desses empréstimos. (Acórdão nº 1301-003.809 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 15/04/2019)

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. NÃO COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DO MÚTUO.

Nos casos em que o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprova por meio de documentos hábeis e idôneos a efetividade das operações de mútuo, é legítimo o lançamento que enquadró as operações como pagamentos sem causa, sujeitando-se à incidência do imposto retido na fonte, à alíquota de 35%. (Acórdão nº 1201-007.559 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA. Sessão de 29/05/2026)

Em razão do explanado, **oriento meu voto no sentido de que seja mantido integralmente o lançamento de IRRF sobre pagamentos à beneficiários não identificados ou cujas operações ou causas não foram comprovadas.**

5 DA MULTA DE OFÍCIO MAJORADA

5.1 DA INTRODUÇÃO

Ao compulsarmos o TVF, observa-se que a Autoridade Fazendária aplicou multas de ofício majoradas, no percentual de 150%, sobre todos os créditos tributários de IRRF constituídos de ofício, e assim justificou:

“A qualificação da multa de ofício foi aplicada pelos motivos descritos a seguir:

- Transferência de recursos para as empresas pertencentes à família Zanardo, sem comprovação de sua natureza, uma vez que restou afastada a argumentação de se tratar de mútuos. Caracterizada a prática prevista no inciso I do artigo 71 supracitado (sonegação de IRRF).

- Transferência de recursos a beneficiários não identificados, sem que fosse fornecida documentação hábil e idônea capaz de afastar a possibilidade de se tratar de verdadeiras remunerações aos proprietários de fato. Caracterizada a prática prevista no inciso I do artigo 71 supracitado (sonegação de IRRF).

- Ao realizarem a interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da REDE SEG, seus proprietários praticaram o descrito no artigo 72 supracitado.

- Por terem atuado em conjunto quando da sonegação de tributos e do “alaranjamento” do quadro societário da REDE SEG, praticaram a conduta descrita no artigo 73 supracitado.

Acerca da interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da REDE SEG, vale a pena reforçar alguns aspectos detalhados neste relatório:

- Rogério Zanardo afirmou, de acordo com a citada reportagem da Folha de São Paulo, que Vivaldo Dias da Silva não era o proprietário da REDE SEG;

- O próprio Vivaldo, em juízo (TRE) e acompanhado de seu advogado, afirmou que não é o proprietário da REDE SEG, tendo apontado Rodrigo Zanardo como tal;

- Todas as informações econômicas e fiscais de Vivaldo apontam para sua incapacidade financeira de possuir empresa com faturamento de milhões de reais em 2014;

- Ainda assim, perante esta fiscalização, a empresa agiu como se Vivaldo fosse seu proprietário, tendo sido todos os documentos solicitados assinados por ele.

Assim, a multa foi qualificada devido à constatação das condutas de sonegação, fraude (utilização de interposição fraudulenta de pessoas em seu quadro societário) e conluio, por parte do contribuinte, conforme detalhado ao longo deste relatório. Foi aplicada, portanto, a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento)."

Insatisfeita, a Recorrente impugnou, mas o Acórdão recorrido as manteve integralmente balizado nos seguintes argumentos:

- a) **Afastou a acusação de sonegação** (art. 71, da Lei nº 4.502/64) por entender que a circunstância de realização de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem comprovação de causa, por si sós, não evidenciam o dolo específico exigido para o tipo. Melhor esclarecendo, tais constatações embora justifiquem a exigência do IRRF e a aplicação da multa de ofício ordinária, não demonstram a prática de atos destinados a ocultar o fato gerador ou a dificultar a atuação fiscal;
- b) Corroborou com o entendimento da Autoridade Autuante tocante à **ocorrência de fraude** (art. 72, da Lei nº 4.502/64), por acreditar que restou demonstrada a prática dessa ação dolosa, que consistiu na **interposição fraudulenta de terceiro** no quadro societário da REDE SEG. Em outras palavras, tal conduta fraudulenta implicou na modificação de característica essencial dos fatos geradores do IRRF, consistente na alteração do sujeito passivo (responsável solidário) dessa obrigação tributária que, em conjunto com o sujeito ativo, constituem o elemento subjetivo do fato gerador, restando justificada a majoração da multa de ofício;
- c) No que tange à **ocorrência de conluio** (art. 73, da Lei nº 4.502/64), também concluiu que restou evidente pelo fato do proprietário e gestor de fato da empresa, Sr. RODRIGO ZANARDO, e a própria REDE SEG igualmente terem tomado parte da prática do sinalado ato ilícito. Quer dizer, tais agentes agiram em conluio em prol de cometimento da infração objeto dos lançamentos tributários, justificando a majoração da multa de ofício imposta.

Irresignada, a RED SEG atravessou peça recursal onde reprisa as razões apontadas na fase impugnatória, complementando-as com os seguintes pedidos e causa de pedir abaixo sintetizados:

- a) A própria decisão recorrida reconheceu a inexistência de dolo na suposta omissão de receitas, não havendo qualquer comprovação de fraude relacionada à apuração, ao cálculo ou à constituição do crédito tributário exigido. A alegada fraude apontada pela fiscalização restringe-se à utilização de interposta pessoa no quadro societário e à caracterização de grupo econômico, circunstâncias empregadas exclusivamente para fins de responsabilização de terceiros, sem qualquer relação direta com a ausência de retenção de IRRF que fundamenta a autuação;
- b) Nesse contexto, não se encontram preenchidos os requisitos legais para a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, c/c o art. 72 da Lei nº 4.502/1964. A qualificação da penalidade exige a demonstração inequívoca de evidente intuito de fraude na conduta que deu origem ao crédito tributário, o que não foi comprovado nos autos. Ademais, a autuação decorre de suposta ausência de retenção, situação que, por si só, não autoriza a imposição da penalidade agravada, em consonância com o entendimento consolidado na Súmula nº 14 do CARF;
- c) Ainda que se admitisse, apenas para argumentar, a existência de irregularidades na composição societária da empresa, tais fatos não possuem nexo causal com a incidência do IRRF objeto da presente exigência. Por essa razão, deve ser afastada a multa qualificada, com a sua redução à penalidade ordinária; e
- d) Subsidiariamente, defendeu a limitação da multa ao patamar de 100% do tributo exigido, em razão da observância da vedação ao confisco.

Antes de avaliarmos as razões da combatida majoração (ex-qualificação) da multa de ofício, é salutar trazer a este voto entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema.

5.2 DOS ENTENDIMENTOS JURÍDICOS, DOUTRINÁRIOS E JURISPRUDÊNCIAS SOBRE O TEMA

Ab initio, importa registrar que a multa qualificada encontra-se regulada pelo art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, cuja redação foi recentemente alterada pela Lei nº 14.689/23²⁸,

²⁸ 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 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)

a qual modificou o cenário anterior e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multa qualificada de acordo com a conduta praticada: i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%; e ii) conduta qualificada com reincidência do Sujeito Passivo no prazo de dois anos, multa de 150%.

Neste ponto é importante destacar duas inovações. A primeira, refere-se à redução do percentual da multa qualificada de 150% para 100%, consoante §1º, VI, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, cuja aplicação, por estabelecer penalidade mais branda, deve retroagir para alcançar situações ocorridas anteriormente, independe de requerimento do Sujeito Passivo – pode ser arguida de ofício - desde que ainda não haja decisão definitiva no processo, por força do disposto no art. 106, II, “c”, do CTN²⁹, segundo o qual a lei posterior que prevê sanção menos severa deve beneficiar o contribuinte, assegurando a incidência da norma mais favorável mesmo em relação a fatos passados ainda em discussão. Trata-se da **retroatividade benigna**.

A segunda, é alusiva à multa de 150% que passa a ser aplicável apenas em situações de reincidência, ou seja, quando se comprovar que o contribuinte, no prazo de até dois anos contados de lançamento anterior, voltou a praticar conduta caracterizada como sonegação, fraude ou conluio. Desse modo, a legislação criou um requisito específico para a imposição da penalidade agravada, vinculando-a à chamada **reincidência qualificada**. No entanto, por não se tratar de hipótese de redução de penalidade, mas sim de criação de nova condição para aplicação da multa mais severa, **essa regra não se submete à retroatividade prevista no art. 106 do CTN**. Em vista disso, **aplica-se o art. 104 do mesmo diploma**³⁰, pelo qual a legislação tributária tem incidência imediata apenas sobre fatos geradores futuros.

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)

²⁹ Art. 106. **A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

(...)

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

(...)

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

³⁰ Art. 104. **Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

(...)

Em conformidade com o enaltecido, a majoração da multa de ofício deve ser aplicada apenas nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964³¹, ou seja, o intuito de fraude foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos.

Desse modo, a majoração da multa proporcional de ofício deve ser concretizada quando e apenas quando a Autoridade Fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja em conformidade com o modelo arquetípico estabelecido pelos arts 71 e 72, da Lei nº 4.502/64.

Analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos multicitados dispositivos, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são **condutas dolosas, elemento subjetivo do tipo**. Isso se depreende da expressão “(...) *toda ação ou omissão dolosa tendente (...)*”, que é repetida em ambos os artigos.

Resumindo, levando-se em conta que sonegação e fraude são condutas dolosas (dolo direto ou eventual), então **para majorar a multa proporcional de ofício**, a Autoridade Fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência desta espécie de conduta por parte do Sujeito Passivo, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco³² 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'"*

II - que definem novas hipóteses de incidência;

³¹Art. 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 imposto devido, ou 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 no artigo 71 e 72. **(g.n)**

³² GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

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

Cezar Roberto Bitencourt³³, 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 plano, à consecução de um fim. (g.n.)

A sonegação consiste em conduta típica de natureza criminal, originalmente prevista no art. 1º da Lei nº 4.729/1965 e posteriormente absorvida pelo conceito mais amplo de crime contra a ordem tributária estabelecido pela Lei nº 8.137/1990. Nesse diapasão, conforme muito bem observa Leandro Paulsen³⁴, **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. (g.n.)

³³ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

³⁴ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

A fraude caracteriza-se por comportamento doloso que, em uma primeira hipótese, busca impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária; em outra, atua após sua ocorrência, com o objetivo de excluir ou alterar suas características essenciais, de modo a evitar, reduzir ou postergar o pagamento do tributo.

Já **o conluio** não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

Trilhando essa linha intelectual, a jurisprudência do CARF pacificou o entendimento de que a imposição da multa majorada depende da demonstração de comportamento específico de sonegação, fraude ou conluio, ou seja, **de uma conduta distinta e adicional àquela que originou o lançamento do tributo – aquele “algo a mais”, “esforço adicional” ou “conduta extra”** -. **Tal conduta não pode ser presumida**, devendo ser comprovada com base em elementos concretos, como uso de documentos inidôneos, interposição de terceiros ou prestação de informações falsas, dentre outros, além de **estar devidamente descrita** no auto de infração ou no Termo de Verificação Fiscal, de modo a garantir o exercício do contraditório e da ampla defesa³⁵.

Nesse contexto, é certo que a Lei nº 14.689/23 incorporou expressamente esse entendimento ao incluir o §1º-C, no art. 44, da Lei nº 9.430/96, ao estabelecer, textualmente, que a multa majorada (ex qualificada) não deve ser aplicada quando não restar **configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa** caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

Em consonância com a sobredita cognição, as Súmulas CARF nº 14, 25 e 34³⁶ indicam que a mera omissão de receitas ou rendimentos não basta para justificar a majoração (ex qualificação) da multa (atualmente fixada em 100%), sendo necessária a comprovação de conduta qualificada; ademais, para a imposição da multa de 150%, após a nova legislação, exige-se também a demonstração da **reincidência** do contribuinte.

A seguir analisaremos a imputação da multa de ofício qualificada no caso concreto.

³⁵ Cf. 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.). [...]”.

³⁶ **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 de 14/07/2010)

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 de 14/07/2010)

5.3 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO

Retomando a análise fundamentada na precitada cognição, na espécie, o suporte fático possibilitou a constatação, no âmbito jurídico, de **ocorrência de fraude** (art. 72, da Lei nº 4.502/64), visto que restou demonstrada a **interposição fraudulenta de terceiro** no quadro societário da REDE SEG, bem como **de conluio** (art. 73, da Lei nº 4.502/64), evidenciado pelo fato do proprietário e gestor de fato da empresa, Sr. RODRIGO ZANARDO, e a própria Recorrente igualmente terem tomado parte da prática do sinalado ato ilícito.

Entretanto, conforme salientado, a Recorrente, por meio da peça recursal, quanto ao tema, não inovou nos pedidos ou causas de pedir, os quais já foram apresentados em sede de impugnação, por conseguinte, nos termos do § 12º, do art. 114, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, combinado com o disposto no art. 50, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, reproduzo excertos da decisão combatida relacionados ao tema dada sua completude, cujos fundamentos adoto, considerando-os como se aqui transcritos:

(...)

*62. Segundo os trechos colacionados do relatório fiscal, atinentes à prática de **sonegação**, entendeu a autora do feito que as condutas da REDE SEG de transferir recursos bancários (i) a beneficiários não identificados e (ii) a terceiros, na forma de pagamentos sem comprovação de sua natureza, causa ou da operação, caracterizariam o ilícito tributário citado, concluindo que a prática dessas infrações seria suficiente para cominar a multa qualificada.*

62.1. A simples existência de pagamentos a beneficiários não identificados, sem causa ou cujas naturezas e operações de suporte não foram comprovadas, tomados por si sós, não se mostram suficientes para demonstrar o elemento subjetivo (dolo) na conduta do interessado, de modo a indicar que este quis atingir os resultados caracterizadores da sonegação, ou mesmo que assumiu o risco de produzi-los.

62.2. É dizer, as infrações em tela implicam exigir de ofício o Imposto de Renda na Fonte incidente sobre esses pagamentos (movimentações bancárias a débito), ex vi do previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, com a imposição da multa de ofício de 75%, mas não autorizam inferir, como fez a fiscalização, que a REDE SEG teve a intenção de sonegar o recolhimento desse imposto, ensejando assim a aplicação da multa qualificada de 150%.

62.3. Inaplicável, dessa forma, o comando do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, que define a conduta de sonegação, visto que, por óbvio, não há que se falar aqui em ato doloso do interessado tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Assim, quanto a esse ilícito, assiste razão à defesa.

63. Já o mesmo não pode ser dito relativamente à ocorrência de **fraude** (art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964). Compulsando o processo, observa-se que ficou demonstrada a prática dessa ação dolosa, que consistiu na interposição fraudulenta de terceiro no quadro societário da REDE SEG. Abaixo, detalham-se os fatos caracterizadores e os elementos probatórios da mencionada conduta, apurados pela autoridade tributária e evidenciados no Termo de Verificação Fiscal:

(i) As informações econômicas e fiscais do sócio “laranja” da REDE SEG, Sr. VIVALDO DIAS DA SILVA, indicam a ausência de capacidade financeira para adquirir e manter uma empresa que faturou, em 2013, cerca de R\$ 5.000.000,00, e, em 2014, quase R\$ 18.000.000,00 (item III.1.1 do Termo de Verificação Fiscal);

(ii) Depoimento prestado à Justiça Eleitoral pelo Sr. VIVALDO DA SILVA (disponível em http://www.tse.jus.br/internet/arquivos/aije-2014/depoimento/42-audiencia-de-8.2.2017_vivaldo-dias-silva-fls-6069-6181-vol-21.pdf), na presença de seu advogado, no qual afirmou não ser proprietário da REDE SEG, tendo apontado em várias passagens o impugnante RODRIGO ZANARDO como administrador de fato e proprietário da empresa, declarando, ainda, receber um valor mensal para que seu nome constasse no quadro societário da empresa (item III.1.2 do Termo de Verificação Fiscal);

(iii) Informações fornecidas por prestadores de serviços e clientes indicando a identidade do efetivo gestor da REDE SEG: o responsável solidário RODRIGO ZANARDO (item IV, subitens e.3 e e.4, do Termo de Verificação Fiscal);

(iv) Ausência de quaisquer atos de gestão praticados pelo Sr. VIVALDO DA SILVA perante clientes e fornecedores (item IV, subitens e.3 e e.4, do Termo de Verificação Fiscal);

(v) De acordo com reportagem veiculada pelo jornal Folha de São Paulo (disponível em <https://www1.folha.uol.com.br/poder/2015/07/1662222-grafica-que-recebeu-r-6-mi-do-pt-desperta-suspeita-da-justica-eleitoral.shtml>), o responsável solidário ROGÉRIO ZANARDO admitiu que a REDE SEG pertence a sua família e que o Sr. VIVALDO DA SILVA não é o proprietário, mas funcionário da empresa, atuando apenas como motorista (item III.1.2 do Termo de Verificação Fiscal, in fine); e

(vi) Embora não seja o proprietário da REDE SEG, conforme já demonstrado, durante toda a auditoria fiscal a empresa agiu como se o Sr. VIVALDO DA SILVA assim o fosse, tendo ele assinado diversos documentos requisitados e as procurações apresentadas, a exemplo das peças às fls. 258/400 (item IV do Termo de Verificação Fiscal).

63.1. Na formação das sociedades comerciais, atualmente, não é incomum encontrarmos interposição de pessoas, sempre com vistas a esconder o verdadeiro interessado no negócio. A interposta pessoa é instituída nos contratos, com ou sem o seu conhecimento, sobrevivendo o abuso negocial proposital. Ou seja, terceiras pessoas são inseridas na sociedade como pseudossujeitos das relações jurídicas, em prol de benefícios ilícitos em favor do titular oculto, que faz o aproveitamento econômico do negócio.

63.2. DRJ/BEL Fls. 98 Como houve interposição de terceiro no quadro societário da REDE SEG, as infrações apuradas – pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados – acertadamente foram lançadas com multa qualificada, pois tal conduta fraudulenta implicou a modificação de característica essencial do fato gerador do IRRF, consistente na alteração do sujeito passivo (responsável solidário) dessa obrigação tributária que, em conjunto com o sujeito ativo, constituem o elemento subjetivo do fato gerador.

63.3. É dizer, mediante a prática desse ilícito, o proprietário e administrador de fato da REDE SEG, Sr. RODRIGO ZANARDO, pretendeu fugir da tributação do Imposto de Renda na Fonte, deslocando sua responsabilidade solidária e pessoal para a interposta pessoa.

63.4. Estando comprovada a ocorrência de fraude, pela modificação de característica essencial do fato gerador da obrigação tributária principal (interposição de pessoa), impõe-se concluir que restou devidamente fundamentada a exigência da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

64. A interposição fraudulenta de terceiro no quadro societário do interessado contou com a participação ativa do “laranja” VIVALDO DA SILVA, que sempre esteve ciente de sua inclusão na sociedade, inclusive recebendo “comissão” do Sr. RODRIGO ZANARDO para que seu nome constasse no quadro societário da REDE SEG, consoante o referido depoimento prestado à Justiça Eleitoral.

64.1. Evidente, também, que o proprietário e gestor de fato da empresa, Sr. RODRIGO ZANARDO, e a própria REDE SEG igualmente tomaram parte da prática desse ato ilícito, donde se pode concluir, com fulcro no art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que também ficou caracterizada a conduta de **conluio** entre esses agentes no cometimento da infração objeto dos lançamentos tributários, ensejando, de novo, a qualificação da multa de ofício imposta.

De resto, com o cunho de robustecer nossa apreciação, não há dúvidas de que houve interposição de pessoas no quadro societário com o intuito de ocultar os verdadeiros sócios da Autuada principal. Restou comprovado, conforme muito bem minudenciado pela Autoridade Autuante e apreciado pela colegiado *a quo*, que **o Sr. RODRIGO ZANARDO era o proprietário e gestor de fato da empresa.**

De outro giro, **o seu motorista** – admitiu em reportagem veiculada pela Folha de São Paulo - **e sócio de direito da RED SEG, Sr. VIVALDO DA SILVA**, jamais exerceu, de fato, as competências que lhe eram devidas de acordo com os instrumentos constitutivos da empresa; ou participava das decisões. Isto é, todas as provas e indícios coletados apontam no sentido de que ele simplesmente emprestava o seu nome para a abertura da Recorrente, deixando para o verdadeiro “dono” (ou sócio de fato) a administração da sociedade, com ilimitados poderes para gerir a empresa.

Melhor dizendo, o Sr. VIVALDO DA SILVA é em verdade o comumente chamado “**LARANJA OU TESTA-DE-FERRO**” - que, embora consciente desse encargo, inclusive confessou que recebia para exercê-lo, era totalmente incapaz sob os pontos de vista financeiro e técnico para ser sócio e administrar a RED SEG.

A assinalada percepção já foi albergada neste Tribunal, consoante ementas abaixo transcritas com nossos destaques:

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIETÁRIO. MANUTENÇÃO.

*Deve ser mantida a qualificação da multa quando demonstrado que houve **interposição de pessoas no quadro societária** para encobrir os reais proprietários da pessoa jurídica. (Acórdão nº 1301-007.990 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA. Sessão de 10/12/25)*

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. QUADRO SOCIETÁRIO. FRAUDE. CABIMENTO.

*Justifica-se a aplicação na multa qualificada quando demonstrada a intenção de impedir o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da identidade dos verdadeiros sócios da empresa, mediante a **utilização de interpostas pessoas nos contratos sociais**, denotando objetivo de impedir a responsabilização de seus verdadeiros donos. (Acórdão nº 9202-009.976 – CSRF / 2ª Turma. Sessão de 25/10/21)*

QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

*A **utilização de interpostas pessoas**, através da fraude na composição societária, criando a figura dos sócios aparentes, os quais são normalmente chamados de “**laranjas**” ou “**testas de ferro**”, em geral, como verificado no contribuinte fiscalizado, utilizando-se de pessoas, como os atuais sócios formais, indivíduos com reduzida capacidade econômica, demonstra o caráter doloso das ações. (Acórdão nº 1402-002.509 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 17/05/17)*

Arrematando, na espécie, resultou incontestado aquele “algo a mais”, “esforço adicional” ou “conduta extra” que suplanta o ato objetivo descrito no tipo tributário e, por conseguinte, evidencia o dolo específico por parte da Recorrente, justificando a imputação de multa de ofício majorada sobre a exigência dos tributos combatidos, visto que os fatos constatados se amoldam às hipóteses tipificadas nos arts. 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, c/c com o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, cuja redação foi recentemente alterada pela Lei nº 14.689/23.

Destarte, **pugno em favor da manutenção da majoração da multa de ofício em questão**, devendo repercutir em todos os lançamentos que integram a presente lide.

5.4 DA RETROATIVIDADE BENIGNA

De acordo com o relatado, subsidiariamente, a Recorrente requereu a limitação da multa de ofício imputada ao patamar de 100% do tributo exigido, em razão da observância da vedação ao confisco.

Inicialmente, quanto a ser vedado constitucionalmente a utilização de tributo com **efeito confiscatório**, já nos posicionamos neste voto que o **contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar questões de tal natureza**, inclusive consiste em orientação sumulada por este Tribunal, de acordo com o enunciado da Súmula Carf nº 2.

Sem embargo, na espécie, ocorre que após a 1ª Turma da DRJ/BEL, em 21/06/2019, às fls. 4.370/4.482, exarar o Acórdão recorrido, mantendo a majoração (ex-qualificação) da multa de ofício no percentual de 150%, em respeito ao disciplinamento normatizado no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, este sofreu modificação pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, e, notadamente o inciso VI, do § 1º, do assinalado normativo, passou a disciplinar a questão da seguinte forma, abaixo *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

(...)

§ 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) (g.n.)

Quer dizer, a alteração mencionada reduziu o percentual da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%. Dessarte, atrai-se a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, inclusive passível da aplicação de ofício, uma vez que lei nova se aplica 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.

Nessa senda, embora no presente caso, decidimos pela manutenção, **indiscutivelmente cabe a redução do percentual da multa de ofício majorada aplicada de 150% para 100% em respeito à retroatividade benigna.**

6 DA RESPONSABILIDADES TRIBUTÁRIA

6.1 INTRODUÇÃO

No presente caso, o Agente Fiscal incluiu no polo passivo as seguintes pessoas físicas e jurídicas: i) Sr. Rodrigo Zanardo, nos termos do art. 124, inciso I e art. 135, inciso III, ambos do CTN; ii) Sr. Rogério Zanardo, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN; iii) GRAFTEC Gráfica e Editora Ltda, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN; e iv) RGB Mídia & Gráfica EIRELI – EPP, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN.

Os Responsáveis tributários Rodrigo e Rogério Zanardo e a GRAFTEC impugnaram – conforme registramos a RGB não apresentou impugnação -, mas o Aresto atacado manteve integralmente as responsabilizações.

Indignados, os responsáveis tributários que impugnaram – a RGB manteve-se revel -, em sede recursal, se insurgiram repisando as razões de fato e de direito suscitadas na primeira instância.

Percorrendo a mesma linha cognitiva dos tópicos anteriores, antes da análise das sujeições passivas combatidas, vamos nos debruçar nos entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema.

6.2 ENTENDIMENTOS JURÍDICOS, DOUTRINÁRIOS E JURISPRUDENCIAIS

Em conformidade com o evidenciado na introdução, na espécie, as Sujeições Passivas estão amparadas pelo determinado nos arts. 124, I, e 135, III, ambos do CTN.

Nessa toada, com relação à atribuição de responsabilidade com fundamento no art. 124, do CTN, é salutar pontuar que no Direito Civil, a solidariedade pode se dar tanto entre os devedores como entre os credores, decorrendo de lei ou da vontade das partes, conforme estabelecem os arts. 264 e 265, do Código Civil³⁷. Diferentemente, no Direito Tributário a solidariedade decorre sempre de lei e só pode ocorrer no polo passivo.

O artigo 124 do CTN³⁸ cuida das hipóteses de solidariedade, estabelecendo em seu inciso I, a chamada **solidariedade de fato**, para as pessoas que têm interesse comum na situação

³⁷ Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

³⁸ Art. 124. São solidàriamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

que constitua o fato gerador da obrigação principal. O inciso II estabelece a chamada **solidariedade de direito**, que ocorre entre as pessoas expressamente designada em lei, sem que seja necessária a presença do interesse comum.

Nestes casos, a autoridade fiscal constitui o crédito tributário identificando uma relação obrigacional tributária que vincula o sujeito ativo (ente tributante) a dois ou mais sujeitos passivos (contribuinte e responsável). O sujeito passivo solidário é integrante da própria relação jurídico-tributária *ab initio*, de maneira que sua sujeição passiva é congênita ao acontecimento do fato gerador, ou seja, a obrigação tributária já nasce apresentando dois ou mais sujeitos passivos igualmente responsáveis pelo adimplemento da obrigação, em solidariedade.

Na solidariedade passiva existe uma única obrigação e mais de um devedor obrigado por ela como um todo. Não há um devedor “principal” e um responsável “solidário”. Há dois ou mais devedores, que são obrigados por uma única, idêntica e indivisível obrigação. Conforme disposto no parágrafo único do referido art. 124, a solidariedade não admite o chamado “benefício de ordem”, que seria a exigência de o credor primeiro dirigir sua exigência para um devedor e, apenas se insolvente este, impossibilitado de adimplir a obrigação, sucessivamente, direcionar-se ao outro devedor, “solidário”.

Pode então traduzir que a solidariedade não é, *stricto sensu*, um instituto voltado à garantia do adimplemento da obrigação pelo devedor, posto que diz respeito à própria constituição do crédito tributário sobre uma pluralidade de devedores, todos responsáveis pela obrigação como um todo. Os sujeitos passivos tributários estão visceralmente ligados por um vínculo de origem, congênito ao surgimento da obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 317) ensina que existe solidariedade sempre que houver mais de um devedor na mesma relação jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral:

No direito tributário, o instituto da solidariedade é um expediente jurídico eficaz para atender à comodidade administrativa do Estado, na procura da satisfação dos seus direitos. Sempre que haja mais de um devedor, na mesma relação jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral, dizemos existir solidariedade, na traça do que preceitua o art. 264 do Código Civil brasileiro. (g.n)

Nas palavras de Mizabel Abreu Machado Derzi, atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro (BALEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 729), a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo:

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a

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

matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. (...)

Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, um contribuinte e um responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo. (g.n)

Assim, no momento em que a autoridade fiscal detecta que está diante de uma das situações previstas no art. 124, do CTN, é seu dever efetuar o lançamento sobre a pluralidade de sujeitos passivos solidários, constituindo o crédito tributário de maneira a identificar corretamente as pessoas ligadas ao polo ativo solidariamente.

Dando seguimento, importa para este voto o estudo da solidariedade de fato, prevista no art. 124, I, do CTN.

Inicialmente, é essencial esclarecer que o disposto no inciso I, do art. 124, do CTN, é forma de responsabilização tributária autônoma desde que haja interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, conforme explica Marcos Vinicius Neder:

Cumpra observar, nesse passo, que a norma de solidariedade albergada pelo art. 124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária. Decerto a organização dos dispositivos acerca da responsabilidade no Código segue uma orientação lógica, mas as reflexões sobre tal conjunto normativo devem considerar princípios constitucionais que atuam, especificamente, sobre o tema, como o da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.³⁹

Todavia, qual a definição jurídica do seu signo distintivo: “interesse comum”?

Trata-se de tema bastante controvertido no âmbito da doutrina e da jurisprudência, mormente a administrativa, cujo alcance é imperioso delimitar sob pena dessa responsabilização se conformar de modo indiscriminado. Tal balizamento se torna crucial quando estamos perante um ato ilícito, visto que a responsabilidade em comento não se confunde com a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN, não obstante em algumas situações poderem estar presentes os elementos de ambas as responsabilidades.

Nessa toada, sem a pretensão de inovar, sirvo-me da análise constante do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/2018, cujos fundamentos adoto:

³⁹ NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato - Reflexões acerca de seu Conceito in NÉDER, Marcos Vinicius; FARRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2007, p. 32

(...)

Sobre o Interesse Comum

11. A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3. Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou. Segundo Ferragut:

O legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aqueles pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou. Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança de tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado, e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a recuperação e a preservação do direito de propriedade e do não confisco.⁴⁰

12.1. Exemplificando: na responsabilidade por substituição tributária, o vínculo deve ser com o fato tributário, quando é própria, ou com a pessoa, quando atua como agente de retenção, não obstante na maioria dos casos conter ambos os vínculos. Já na responsabilização cujo antecedente é um ato ilícito, o vínculo com a pessoa está sempre presente, como se vê na lista das que podem ser responsabilizadas pelos arts. 134 e 135 do CTN.

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com

⁴⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2013, p. 294

outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

14. Para se chegar a essa conclusão, deve-se levar em conta que a interpretação do inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (CF), o qual deve ser aplicado pelo seu duplo aspecto: (i) substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do imposto ocorre "segundo a capacidade econômica"; (ii) adjetivo, na medida em que é facultado à administração tributária "identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

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

14.2. Na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária, conforme preconizado por Araújo, Conrado e Vergueiro:

Por esse entendimento, haveria uma extensão da interpretação a ser dada ao interesse comum, tomando como presente se houver a realização conjunta do fato jurídico tributário ou na hipótese de comprovação da atuação com fraude ou conluio.

(...)

Sem prejuízo dessas colocações, é preciso admitir: como a expressão "interesse comum" é, em si, vaga (e, por conseguinte, abrangente), seria possível entendê-la a partir de outros critérios - como os que governam, nos termos do art. 50 do Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica; "interesse comum", nesse contexto, poderia decorrer (i) da "identidade de controle na condução dos negócios" (definido pela identidade do corpo diretivo de empresas envolvidas em situação de afirmado "grupo de fato"), (ii) da "confusão patrimonial" (outro elemento de referência comum nos casos de grupo de fato) e (iii) da detecção de eventual fraude (derivada, por exemplo, da ocultação ou da simulação de negócios jurídicos).⁴¹

15. 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

⁴¹ ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. Responsabilidade tributária. São Paulo: Revista dos tribunais, 2017, p. 47 e 173.

responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. Transcreve-se elucidativo trecho de julgado do CARF:

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com "interesse econômico", "sanção", "meio de justiça" etc. O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária.⁴²

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

17.1. Em muitas situações, mormente quando se está diante de cometimento de atos ilícitos, estes se configuram na medida em que a essência do verdadeiro fato jurídico esteve artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas.

Não haveria, assim, propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há, isso sim, um vínculo que se torna jurídico, ao menos em âmbito tributário, no momento em que há a imputação de responsabilidade.

17.2. É por isso, ainda, que se é bastante crítico à tese de que o interesse comum seria um interesse jurídico, consubstanciado no fato de as pessoas constituírem do mesmo lado de uma relação jurídica (ambos compradores ou vendedores, por exemplo), não podendo estar em lados contrapostos. Isso seria verdade numa situação normal, ou seja, na ocorrência de um negócio jurídico lícito, cuja forma representa fielmente a sua essência. A partir do momento em que essas partes se reúnem para cometimento de ilícito, é evidente que elas não estão mais em lado

⁴² CARF, Acórdão nº 1201-001.974, Rel. Luis Henrique Marotti Toselli.

contrapostos, mas sim em cooperação para afetar o Fisco numa segunda relação paralela àquela constante do negócio jurídico.

18. Na linha até aqui desenvolvida, deve-se ter o cuidado de avaliar qual ilícito pode ensejar a responsabilização solidária, pois ele deve repercutir em âmbito tributário. Conforme Andréa Darzé:

No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que representa obstáculo à positivação da regra-matriz de incidência, nos termos inicialmente fixados. Descumprido dever que, direta ou indiretamente, dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação que inclui no seu objeto o valor do tributo. Com isso, o ordenamento positivo pune o infrator e desestimula a prática de atos dessa natureza.⁴³

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

Nessa linha de raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça ratificou tal entendimento ao atestar que o *"interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível"*. Confira-se:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

*1.A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de **contribuintes** solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato, a copropriedade lhes é comum.*

(...)

6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: ...

⁴³ DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade tributária Solidariedade e Subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 96

7. Conquanto a expressão ‘interesse comum’ encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se 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**. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: ‘... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, **se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação**. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, **toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador**.’ (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220).

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. **Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible (**).**

10. “Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucro auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.” (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, Dje 15/12/2008).

11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A

Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora.

(...)

13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A.”

(REsp 884.845/SC (2006/02065654), STJ, 1ª Turma, Relator Ministro LUIZ FUX, j. 05/02/2009, Dje 18/02/2009 – grifos nossos)

(*) destaques do original

() destaques acrescentados**

A sobredita acepção está em consonância com a jurisprudência administrativa prevalente do CARF, notadamente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, conforme ementas transcritas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFIGURAÇÃO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da atuada, como foram os responsáveis pelas operações societárias que resultaram na atuação.

Comprovado nos autos que as pessoas físicas e jurídicas classificadas pela fiscalização como sujeitos passivos solidários atuaram de maneira ativa, individual e unida com a fiscalizada, assumindo reciprocamente direitos e obrigações que circunscreveram os fatos jurídicos que dão essência à obrigação tributária, resta configurado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador. (Acórdão nº 9101-003.889 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 07/11/2018)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2003, 2004 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da atuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta. (Acórdão nº 9101-002.349 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 14/06/2016)

No que tange à responsabilidade tributária de terceiros, nos termos do art. 135, III, do CTN, ressaltamos que é plenamente possível os sócios administradores responderem pessoalmente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)⁴⁴.

Todavia é imperioso que, para aplicação do mencionado preceito, a Autoridade Fazendária comprove, para além de qualquer dúvida, que os administradores agiram com excesso de poderes ou infração à lei.

O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposos quanto doloso, mas tanto um quanto o outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN. Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 assim se manifestou:

59. 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 culposos 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). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;*
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;*
- c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;*
- d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;*

⁴⁴Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;

f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

61. De tudo isso, é importante guardar que o ‘sócio-gerente’, de acordo com a jurisprudência hoje aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser ‘sócio’, mas por ter cometido ato ilícito enquanto ‘gerente’. Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição. Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado; não por ser sócio. Destarte, podemos afirmar com segurança que, segundo o entendimento firmado no STJ, o administrador é chamado a pagar o crédito tributário da pessoa jurídica administrada em forma de responsabilidade por ato ilícito. (g.n)

Destarte, é relevante ressaltar ilações relativas à responsabilidade solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, que contribuem para sua caracterização, corroboradas pelo Parecer supra.

A primeira refere-se a natureza da pessoa jurídica. Trata-se de uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar suas ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes ou dos seus mandatários, prepostos e empregados, quem demonstra capacidade de expressar vontade, **elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito**, do qual resulta a responsabilidade.

Nesse racional, é crucial restar clarividente os **fundamentos jurídicos e fáticos específicos para cada responsabilizado, não cabendo presunção**, visto que a responsabilização tributária pessoal em comento **não decorre automaticamente do fato gerador**, bem como Contribuinte e Responsável participam de **relações jurídicas distintas**, à vista disso, há necessidade de restar clarividente tais elementos, **em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa**.

A segunda diz respeito a interpretação do capitulado no inciso III, do art. 135, do CTN, uma vez que o malefício que decorre da norma **não se corporifica** com uma simples participação como sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente nos atos da empresa que determina a responsabilização tributária pessoal. **Há que se reconhecer a existência do excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**, ou seja, **só se configura com a junção dos dois fatores**.

Considerando o até aqui exposto e afirmado, repisamos que é plenamente possível a imputação concomitante da responsabilidade solidária prevista no art. 124, com a pessoal determinada no art. 135, inciso III, ambos do CTN, em desfavor de um ou vários dirigentes de uma Pessoa Jurídica, entretanto, é imperioso que a Autoridade Fazendária comprove que os atos envolvidos na autuação foram praticados, no caso, com excesso de poderes ou infração à lei ou ao

estatuto. Tal entendimento decorre da possibilidade dos diretores responderem pessoalmente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016, do CC.

Feitas as considerações, passa-se a analisar o caso em concreto.

6.3 DA ANÁLISE DAS RESPONSABILIDADES SOLIDÁRIAS IMPUTADAS – ART. 124, I, DO CTN

A princípio, merece registro que nossa análise se restringirá à participação dos Interessados nos fatos e condutas apurados e demonstrados pela Fiscalização - confirmados pela colegiado de primeira instância -, nos estritos limites dos autos, dos entendimentos expostos e da competência deste Conselho.

Nessa senda, no tocante à responsabilização tributária à epígrafe, a Autoridade Autuante, com a corroboração do colegiado *a quo*, concluiu que a Recorrente integra grupo econômico de fato formado por diversas empresas do setor gráfico - GRAFTEC, RGB, RKR, ARTÉCNICA, QUALITY FINE, entre outras -, vinculadas aos membros da família ZANARDO. Tal conclusão decorreu de diligências realizadas e informações obtidas junto a prestadores e tomadores de serviços, que evidenciaram forte integração empresarial, atuação coordenada e interesse comum na condução dos negócios, além de indícios de confusão patrimonial, operacional, administrativa e financeira, circunstâncias que fundamentaram o reconhecimento da solidariedade tributária entre as empresas do grupo – GRAFTEC e RGB - e os integrantes envolvidos da citada família – RODRIGO e ROGÉRIO -.

Os Responsabilizados GRAFTEC, RODRIGO e ROGÉRIO ZANARDO atravessaram peça recursal única, através da qual contestaram a imputação em comento calcados nos seguintes fundamentos:

- a) A responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN não decorre de mero interesse social, moral ou econômico, mas exige a existência de **interesse jurídico comum na realização do fato gerador**. A jurisprudência consolidada do STJ afasta a aplicação da solidariedade tributária quando há apenas vínculo societário, interesse econômico ou identidade de objeto social entre empresas, exigindo a efetiva participação conjunta dos envolvidos na ocorrência do fato gerador que deu origem à obrigação tributária;
- b) O simples fato de existirem sócios em comum, atuação em ramo semelhante ou alegações de grupo econômico em outros processos não é suficiente para caracterizar grupo econômico para fins tributários. A sua configuração demanda prova concreta de unidade gerencial, laboral e patrimonial, além de elementos como confusão patrimonial, fraude, abuso de direito ou atuação conjunta na prática dos fatos geradores. Ausentes tais

requisitos, não se pode atribuir responsabilidade tributária a terceiros que não participaram direta ou indiretamente da obrigação tributária discutida;

- c) Não restou demonstrado nos autos que os recorrentes tenham participado da ocorrência dos fatos geradores relacionados ao IRRF atribuído à empresa RED SEG, tampouco que tenham obtido qualquer benefício decorrente dessas operações; e
- d) A inclusão das empresas e de seus administradores no polo passivo da obrigação tributária é indevida, pois não há comprovação de interesse jurídico comum no fato gerador, nem elementos capazes de caracterizar grupo econômico, confusão patrimonial ou prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei. Assim, ausentes os pressupostos legais do arts. 124, I, do CTN, não se justifica a responsabilização solidária dos recorrentes.

Entendo que as argumentações dos Responsabilizados **não merecem prosperar**. A saber.

Inicialmente, é salutar repisar que a solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN, não constitui modalidade de responsabilidade tributária de caráter subsidiário ou acessório, mas hipótese de sujeição passiva decorrente da existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Nessa quadra, a obrigação já nasce vinculando uma pluralidade de sujeitos passivos, todos obrigados ao cumprimento integral do crédito tributário, inexistindo benefício de ordem entre eles.

Também é essencial para resolução da contenda ter em mente que tal interesse comum, conforme assentado pela doutrina e pela jurisprudência, deve possuir natureza jurídica e não meramente econômica, exigindo a demonstração de atuação conjunta ou compartilhada na situação que deu origem aos fatos geradores.

Nessa trilha cognitiva, na espécie, a Fiscalização demonstrou, mediante extenso conjunto probatório detalhado no Termo de Verificação Fiscal, que a Recorrente integrava um complexo empresarial formado por diversas sociedades atuantes no setor gráfico, todas vinculadas aos membros da família ZANARDO.

Conforme evidenciamos, as diligências realizadas evidenciaram a existência de uma estrutura operacional única, com identidade de gestão e atuação coordenada entre as empresas, circunstâncias incompatíveis com a alegada autonomia patrimonial e decisória de cada pessoa jurídica.

Os elementos colhidos pela Fiscalização revelaram situação que vai muito além da mera vinculação societária ou da participação em um mesmo grupo econômico formal. Restou robustamente comprovado nos autos diversas situações envolvendo as empresas do multicitado grupo econômico, tais como: compartilhamento de empregados sem a correspondente contraprestação financeira; a transferência informal de funcionários; a utilização comum de instalações e equipamentos; o pagamento cruzado de despesas; o compartilhamento de insumos

produtivos; e a realização de movimentações financeiras desprovidas de justificativa negocial idônea.

Dito de outro modo, essas circunstâncias indubitavelmente evidenciam a **inexistência de separação patrimonial e operacional efetiva entre as sociedades envolvidas**.

Nesse cenário, conforme muito bem pontuado pelo Acórdão recorrido, verifica-se a presença dos requisitos apontados pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018 para caracterização do chamado **grupo econômico irregular**, situação marcada pela unidade de direção e pela confusão patrimonial entre pessoas jurídicas formalmente distintas, de acordo com os excertos transcritos:

Grupo econômico irregular

20. O primeiro questionamento da consulta interna que ensejou o presente Parecer Normativo foi: "o art. 124, do CTN, admite a responsabilização solidária por débitos tributários entre componentes do mesmo grupo econômico quando restar comprovada a existência de liame inequívoco entre as atividades desempenhadas por seus integrantes mediante comprovação de confusão patrimonial ou de outro ato ilícito contrário às regras societárias?"

20.1. Na jurisprudência e na doutrina, a hipótese mais tratada para a responsabilização solidária é para o que se denominou "grupo econômico", especificamente quando há abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única.

20.2. Todavia, a terminologia "grupo econômico" deve ser lida com cuidado, pois é plurívoca. O seu conceito não pode ser dado de forma aleatória, genérica, para qualquer situação. É a regra-matriz específica que determina o antecedente jurídico que gera uma sanção como conseqüente jurídico. Pode ocorrer de em uma determinada situação os requisitos para a configuração do que se denomina "grupo econômico" sejam mais restritos, ou mesmo distintos, do que em outra.

21. Já se adianta que os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em que há pleno respeito à personalidade jurídica de seus integrantes (mantendo-se a autonomia patrimonial e operacional de cada um deles), não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador. Vide o seguinte julgado do STJ:

(...)

22. Desta feita, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, uma vez que inexistente autonomia patrimonial e operacional. Nesta hipótese, a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas é fictícia. A direção e/ou operacionalização de todas as pessoas

jurídicas é única. O que se verifica nesta hipótese é a existência de um grupo econômico irregular, terminologia a ser utilizada no presente Parecer Normativo.

23. Pelo art. 123 do CTN, "as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes." O seu objetivo é exatamente impedir que uma convenção particular possa alterar um aspecto da regra-matriz de incidência tributária ou de responsabilidade tributária. Vale dizer, contratos ou estatutos sociais que não refletem a essência dos negócios não podem ser óbice à responsabilização tributária solidária.

23.1. A unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica demonstra a artificialidade da existência de distintas personalidades jurídicas. E é essa empresa real, unificada, que realiza o fato gerador dos respectivos tributos.

23.2. Mesmo parcela da doutrina reticente com a possibilidade de responsabilização solidária do grupo econômico legítimo reconhece sua possibilidade quando ocorre a hipótese ora tratada. Segundo Betina Gruppenmacher:

Acreditamos ser irrelevante que o grupo econômico tenha sido juridicamente constituído, ou que a sua existência seja apenas factual, o que é relevante é o propósito para o qual se deu a criação de estrutura tendente a prática de atos de cooperação empresariais. Certamente em havendo confusão patrimonial, fraudes comprovadas, abuso de direito e má-fé com prejuízo a terceiros - credores privados ou públicos -, neste caso sim poder-se-á admitir a existência de planejamento tributário ilícito, impondo-se a solidariedade quanto à responsabilidade pelo recolhimento do tributo. (grifou-se)

24. Por fim, uma variável para a criação do grupo irregular é a corriqueira situação de confusão patrimonial com o intuito de fraude a credores, principalmente à Fazenda Nacional. Seu objetivo é não só a manipulação da ocorrência dos fatos geradores futuros, mas também ocultar os reais sócios do empreendimento e/ou esvaziar o patrimônio referente ao passivo tributário. Como o ilícito tributário não precisa ser diretamente o cometimento do fato jurídico, mas sim a ele vinculado, trata-se de hipótese de existência de grupo ensejar a responsabilização solidária de seus integrantes, conforme já decidido pelo STJ:

(...)

25. Nessa toada, há que se ter a comprovação pela fiscalização da existência de grupo irregular, que, repita-se, não se confunde com o grupo econômico de fato legítimo. Deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária. Não obstante, cabe observar que a distribuição disfarçada de lucros a que se referem os arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de

26 de dezembro de 1977, denota a existência de abuso de personalidade jurídica a caracterizar grupo econômico irregular.

Conforme assentado no sinalado ato infralegal, não é a simples existência do grupo econômico que autoriza a responsabilização solidária, **mas o abuso da personalidade jurídica manifestado pelo desrespeito à autonomia patrimonial e operacional das empresas**, circunstância plenamente demonstrada nos autos.

Além disso, diametralmente oposto a linha intelectual da defesa, o conjunto probatório demonstra que os responsabilizados participaram ativamente da estrutura negocial que deu suporte às operações investigadas, assumindo, de forma coordenada, direitos, obrigações e decisões empresariais relacionadas aos fatos tributários objeto da autuação.

Tem-se, portanto, situação substancialmente distinta daquela rejeitada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em casos de mera participação em grupo econômico, **pois aqui foram identificados elementos concretos de atuação conjunta e comunhão de interesses jurídicos na prática dos fatos examinados.**

A conclusão pela solidariedade mostra-se ainda mais evidente quando se observa que os créditos tributários decorrem de pagamentos a beneficiários não identificados ou cujas causas ou operações não foram comprovadas, com fundamento no art. 61, da Lei nº 8.981/1995, tendo a Autoridade Fiscal demonstrado a **ocorrência de fraude mediante interposição de terceiros no quadro societário da autuada e a atuação concertada dos envolvidos para realização desses pagamentos.**

Sobre esse ponto, adotando idêntico racional do Aresto atacado, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018⁴⁵ esclarece expressamente que atos ilícitos como fraude, simulação, evasão fiscal e conluio constituem hipóteses aptas a ensejar a responsabilização solidária prevista no art. 124, I, do CTN, desde que demonstrado o nexo causal entre a conduta dos envolvidos e a prática ilícita que resultou em prejuízo ao Fisco.

Ora, é inconteste que as provas produzidas nos autos evidenciam precisamente essa situação, demonstrando a participação consciente e coordenada dos responsabilizados na estrutura utilizada para viabilizar as irregularidades apuradas.

Destarte, a partir dos elementos constantes dos autos, **pactuo da mesma acepção da decisão de primeira**, de que restou suficientemente demonstrada a existência de interesse

⁴⁵ (...)

27. Não é o objetivo do presente Parecer Normativo proceder a um conceito fechado dos ilícitos tributários a ensejar a responsabilização solidária nem citá-los de forma exaustiva. A sua configuração demanda análise criteriosa no caso concreto. Entretanto, pode-se dizer que os ilícitos tributários que acarretam uma sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são ilícitos passíveis de responsabilização solidária. Por isso algumas ilicitudes na seara tributária podem ser citadas para fins de responsabilização solidária.

27.1. Casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

(...)

comum juridicamente qualificado, traduzido pela atuação conjunta dos responsabilizados na condução das atividades empresariais e na prática dos atos que deram origem à exigência tributária. Igualmente comprovados o abuso da personalidade jurídica, a confusão patrimonial e a participação dos envolvidos nos ilícitos fiscais identificados pela fiscalização.

Por essas razões, **voto por manter integralmente a responsabilidade tributária solidária atribuída aos sujeitos passivos: Sr. Rodrigo Zanardo, Sr. Rogério Zanardo e GRAFTEC Gráfica e Editora Ltda, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN, preservando suas permanências no polo passivo das exigências fiscais objeto do lançamento de ofício contestado.**

6.4 DA ANÁLISE DAS RESPONSABILIDADE PESSOAL IMPUTADA – ART. 135, III, DO CTN

Quanto à responsabilidade tributária atribuída exclusivamente ao Sr. RODRIGO Zanardo pelos débitos lançados na pessoa jurídica, com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN, deve-se à verificação pelo Fisco, ratificado pelo Acórdão recorrido, de que foi o efetivo gestor da REDE SEG, à época da ocorrência dos fatos geradores fiscalizados. Desse modo, inferiu que o responsabilizado cometeu ou participou de atos ilícitos que afrontaram a legislação tributária, quais sejam, a formação de grupo econômico irregular e as condutas de fraude e conluio, que ensejaram, inclusive, a majoração da multa de ofício cominada.

Em brevíssima síntese, a defesa do Sr. RODRIGO sustentou que inexistente prova nos autos de que tenha concorrido para o inadimplemento das exações. Ou seja, não há comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, por conseguinte, ausentes os pressupostos legais do art. 135, III, do CTN, não se justificando a inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

Retomando, conforme discorremos, cumpre reprimir que a pessoa jurídica, embora dotada de personalidade própria, somente exterioriza sua vontade por intermédio das pessoas físicas que a dirigem, administram e representam. Desse modo, a identificação da prática de atos ilícitos pela sociedade exige, necessariamente, a análise da conduta daqueles que efetivamente conduzem suas atividades, especialmente quando se trata de apurar a existência de dolo, fraude, simulação ou qualquer outro comportamento contrário à legislação tributária.

Nessa toada, segundo exaurimos, a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN possui **natureza eminentemente subjetiva** e não decorre automaticamente da condição de sócio ou do exercício de cargo de administração. **Sua incidência exige a comprovação por parte do Fisco** de que o dirigente praticou, autorizou, participou ou anuiu conscientemente a atos praticados com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto. Assim, a responsabilização pessoal somente se justifica mediante demonstração de conduta ilícita efetivamente imputável ao administrador, sendo **indispensável a existência de vínculo direto**

entre ele e os atos irregulares apurados pela Fiscalização, não bastando sua mera posição de gestão na sociedade.

Balizado nessa inteligência e em benefício de decidirmos com a máxima segurança e justiça no que diz respeito à responsabilidade pessoal imputada ao Sr. RODRIGO, é mister a imersão no TVF, notadamente a transcrição de trechos através dos quais a Autoridade Fiscal a fundamentou, precisamente às fls. 998/1003:

Devem responder pelo crédito tributário os verdadeiros sócios da pessoa jurídica, acobertados por terceiras pessoas (“laranjas”) que apenas emprestavam o nome para que eles realizassem operações em nome da pessoa jurídica, da qual tinham todo o poder para gerir seus negócios e suas contas correntes bancárias. Como são sócios de fato, serão solidariamente obrigados pois tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

O grupo de empresas começou com o patriarca Edson Zanardo, tendo ocorrido, posteriormente, o envolvimento do restante de sua família (filhos, esposa, neta).

(...)

O administrador da REDE SEG quando da sonegação de tributos, que ocorreu tanto por meio da omissão de receitas quanto por meio dos pagamentos sem causa (em especial dos pagamentos efetuados, à margem da tributação, a seus familiares por intermédio de suas empresas) foi Rodrigo Zanardo. Como foi exposto, em que pese vários membros da família terem atuado nas negociações com clientes, o papel proeminente na gestão da empresa foi desempenhado por Rodrigo. Ora, ao administrar a empresa de maneira a ocultar do Fisco fatos geradores de tributos devidos pela empresa, Rodrigo cometeu infração à lei, razão pela qual lhe está sendo atribuída responsabilização solidária com base no artigo 135 acima transcrito.

Relativamente à interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da REDE SEG, o sócio “laranja”, Vivaldo Dias da Silva, veio substituir Rodrigo Zanardo. Destarte, ao “alaranjar” o quadro societário da REDE SEG, ele agiu de maneira contrária à lei, ou seja, cometeu infração à lei, cabendo-lhe, portanto, imputação de responsabilidade solidária. Cabe ressaltar que, durante todo o procedimento fiscal, a despeito das declarações de Rogério (perante a imprensa) e do próprio Vivaldo (em juízo) dizendo o contrário, a empresa continuou apresentando Vivaldo Dias da Silva como seu proprietário.

Há que se ressaltar que a responsabilidade aqui imputada ao sócio de fato da REDE SEG é solidária, e não subsidiária. Neste sentido, cabe, aqui, citar o entendimento manifestado pela douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, conforme excerto abaixo transcrito:

(...)

Ademais, em função de constatação, em tese, de crime contra a Ordem Tributária - Lei nº 8.137/90, de 27/12/1990, pela sonegação de tributos, uma vez que nem a

totalidade das receitas auferidas, nem os rendimentos pagos aos demais responsáveis pela empresa foram declarados pela empresa ao Fisco (incisos I e II do art. 1 da Lei nº 8.137/1990, e artigo 71 da Lei nº 4.502), e pela elaboração e utilização de documento (seu contrato social) que saiba ou deva saber falso (inciso IV do art. 1 da Lei nº 8.137/1990) a conduta ilícita intencional por parte da REDE SEG, por meio de seu administrador, caracteriza a infração de lei prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, devendo ele, também, responder pessoalmente, pelas obrigações tributárias resultantes desses atos.

Finalmente, há que se falar em infração à lei decorrente do dever do administrador da empresa de zelar pela correta elaboração dos livros contábeis e fiscais, inclusive mediante a apresentação dos documentos que suportam sua escrituração, conforme o disposto nos artigos 1.011, 1.193 e 1.194 do Código Civil, in verbis:

(...)

Durante o presente procedimento fiscal, não foram apresentados todos os documentos solicitados, com destaque para os Livros Caixas de 2013 e de 2014 em meio papel, assinados pelo responsável por sua elaboração à época.

(...)

Concluindo, conforme demonstrado, não apenas a empresa está obrigada a escriturar o Livro Caixa, como não se encontra na legislação qualquer justificativa para o registro de transações sem a correspondente documentação fiscal. Não foram apresentados pela REDE SEG os livros Caixa de 2013 e de 2014 em meio papel, com respectivos termos de abertura e encerramento, assinados pelo representante legal da empresa e pelo contador responsável pela sua escrituração em época própria.

Diante do exposto, Rodrigo Zanardo deve ser responsabilizado em razão das condutas contrárias à Lei por ele praticadas, quais sejam, a interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da REDE SEG, e a sonegação de tributos devidos pela empresa, provenientes de suas receitas e de pagamentos efetuados a seus responsáveis. Deve responder pessoalmente pelos presentes créditos correspondentes a obrigações tributárias, uma vez que os mesmos decorreram de atos por ele praticados com infração de lei.

Além dessas citas, merecem destaque as seguintes passagens do TVF, notadamente às fls. 869/974, relacionadas ao **depoimento de Vivaldo Dias da Silva, sócio de direito da Recorrente, ao TRE, e à reportagem da Folha de São Paulo:**

III.1.2 – Do depoimento de Vivaldo ao TRE

(...)

- Página 51: Vivaldo se retrata, afirmando que o administrador da REDE SEG é Rodrigo Zanardo, que ele cuida da parte financeira, foi quem manteve contato com o PT.

- Página 52: questionado pelo juiz, afirma que o proprietário da REDE SEG é **Rodrigo Zanardo**.

- Página 53: Vivaldo afirma que ganha uma comissão para que seu nome conste no quadro societário da empresa.

- Página 54: Receberia de **Rodrigo** “dois mil e poucos reais”. Conforme extratos bancários obtidos, em 2013, os pagamentos efetuados para Vivaldo foram de R\$ 1.200,00 mensais. Já em 2014, variaram entre R\$ 2.000,00 e R\$ 3.000,00.

- Página 55: Afirma que trabalha na REDE SEG, e que **Rodrigo** administrava a empresa, indo à sua sede todos os dias.

- Páginas 57 e 58: Declara que as tratativas envolvendo o material de campanha do PT foram feitas por **Rodrigo**.

(...)

- Página 81: Por um “ato falho”, ao invés de falar que **Rodrigo Zanardo** era administrador da REDE SEG, Vivaldo falou que ele era administrador da GRAFTEC, o que suscitou perguntas por parte dos interrogadores.

- Página 82: Vivaldo admite que Rodrigo também administra a GRAFTEC, e relata já ter trabalhado lá.

- Páginas 90 e 91: Afirma que **Rodrigo Zanardo** pediu para que ele assumir formalmente a REDE SEG.

(...)

- Páginas 101 a 110: Finalizando o depoimento, são repetidas as principais perguntas feitas pelo corregedor, quais sejam: quem é o proprietário da REDE SEG (**Rodrigo**); se Vivaldo era um “laranja” (sim); qual o valor recebido pela REDE SEG em decorrência da campanha eleitoral, 6 (seis) ou 17 (dezessete) milhões de reais, e o que foi feito com a diferença de 11 (onze) milhões de reais (ele não sabia, apenas repetiu os valores que **Rodrigo** lhe falara); se o serviço contratado foi efetivamente prestado (sim); onde foram feitos os materiais de campanha (MARGRAF, Gráfica Rotativa, Fator e New Grafic).

De todas as informações prestadas por Vivaldo, destaca-se o fato de admitir não ser o proprietário de fato da REDE SEG, de ter recebido dinheiro do real proprietário, Rodrigo Zanardo, para que seu nome constasse no quadro societário da empresa. Ressalta-se também a parte de seu depoimento que afirma que a REDE SEG produz pouco material, que não tem estrutura para a produção de quantidade significativa de impressos. De fato, em visita à sede da empresa, isto foi confirmado, como será relatado posteriormente neste relatório.

Antes de prosseguir, cabe citar reportagem da Folha de São Paulo (<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/poder/227814-grafica-que-recebeu-r-6-mi-do-pt-desperta-suspeita-da-justica-eleitoral.shtml>), em que Rogério Zanardo admitiu que a REDE SEG pertencia à sua família, e que Vivaldo Dias da Silva não

era o dono, mas funcionário da empresa, atuando como motorista (Anexo 36 – “Reportagem Folha: Rogério e Vivaldo”) (g.n.)

A **Folha** visitou a sede da gráfica nesta quarta-feira (29). Segundo Rogério Zanardo, que recebeu a reportagem no local, a Rede Seg pertence a sua família e o motorista Vivaldo não é dono, mas funcionário da empresa.

Ele não soube explicar por que a gráfica está registrada em nome do motorista e afirmou que o maquinário estava desligado porque a gráfica está sem serviço no momento.

"Ele é um bom motorista, não pega guia [de rua] e dirige faz tempo", afirmou.

Na trilha de substanciar nosso convencimento, seguem alguns excertos do TVF que, similar aos anteriores, **nos permitem aferir o nível de vínculo do Sr. Rodrigo Zanardo com a RED SEG:**

(...)

*Acerca das notas fiscais emitidas pela empresa em 2014 (nenhuma delas, segundo o contribuinte, decorrente de participação em licitações), foram solicitados pela autoridade fiscal as de valor maior que cem mil reais (Anexo 41). **A GRAFTEC apresentou uma série de documentos referentes às tratativas comerciais (pedidos de compras, orçamentos, etc.) realizadas com o cliente Ajinomoto. Na maior parte destes documentos, verificou-se que o representante da empresa foi Rodrigo Zanardo. No entanto, foram encontrados outros funcionários da GRAFTEC, para os quais houve pagamentos efetuados pela REDE SEG e cuja análise da trajetória laboral comprova a confusão patrimonial existente entre as empresas do grupo econômico em análise.***

(...)

7) Melting Color Gráfica e Editora Ltda. (Anexo 112 – “Resposta Diligência Melting”)

(...)

*Esta diligência demonstrou a REDE SEG pagou por serviços negociados por **Rodrigo Zanardo** em nome da GRAFTEC, ilustrando, mais uma vez, tanto a confusão patrimonial entre as empresas, quanto a atuação central de **Rodrigo Zanardo** nas práticas ilícitas das empresas do grupo pertencente à sua família.*

8) KR Locadora de Veículos EIRELI - EPP (Anexo 113 – “Resposta KR Locadora”)

Inicialmente, a empresa foi diligenciada para a obtenção de documentos que permitissem a identificação do real beneficiário da REDE SEG, uma vez que esta havia contratado serviços de locação de veículos da diligenciada.

(...)

*Na resposta dada ao Termo de Intimação, afirmou que as negociações comerciais eram feitas com **Rodrigo Zanardo**, que, inclusive, assinou pela REDE SEG todos os contratos de locação dos veículos.*

(...)

*Por isso, foi enviada nova intimação para a KR, solicitando a justificativa de tais transferências, bem como a respectiva documentação que lhe desse suporte (Anexo 114 – “TIF KR Locadora”). Em sua resposta a empresa esclareceu que tais depósitos efetuados corresponderam à devolução de empréstimo concedido por **Rodrigo Zanardo** ao proprietário da KR, Evaldo dos Santos Marianno (Anexo 115 – “Resposta TIF KR Locadora”). Esclareceu, ainda, que foi **o próprio Rodrigo Zanardo quem indicou a conta da REDE SEG para a realização dos depósitos relativos às devoluções efetuadas por Evaldo.***

(...)

*Assim, de acordo com a KR e com a própria REDE SEG), o que ocorreu foi que, num primeiro momento, **Rodrigo Zanardo** emprestou R\$ 97.000,00 a Evaldo dos Santos Marianno, proprietário da KR. Nenhum contrato foi firmado, nenhuma garantia foi dada, nenhum comprovante desta operação foi produzido. Algum tempo depois, Evaldo devolve o dinheiro a **Rodrigo**, mas não em sua conta bancária, como seria de se esperar, e sim na conta de uma empresa da qual ele (Rodrigo) não é sócio. **Obviamente, se a REDE SEG realmente não fosse de Rodrigo, se ele não a controlasse, inclusive em seus aspectos financeiros, estes depósitos não teriam ocorrido na conta da empresa. Isto porque ele estaria se arriscando a não ter os valores repassados para si, ou por deliberação de Vivaldo, ou até mesmo face a uma venda da empresa a outra pessoa, por exemplo. Dessa forma, as transferências recebidas da KR reforçam a constatação de que Rodrigo Zanardo é o real proprietário da fiscalizada.***

9) Arthur Capelasso Júnior - ME (Anexo 117 – “Resposta Diligência Arthur”)

*Trata-se de empresa aberta por Arthur Capelasso Júnior para atuação na captação de futuros clientes e realização de venda de materiais gráficos. **Não houve assinatura de qualquer contrato com a REDE SEG, a despeito da prestação do serviço ter ocorrido. Alegou não possuir toda a documentação solicitada, mas forneceu duas informações relevantes: seu contato na REDE SEG era Rodrigo Zanardo, e os contatos comerciais eram feitos na rua João de Paula Franco, 440 (sede da GRAFTEC). (g.n.)***

Neste ponto, a pesquisa demonstra que havia outras citações relacionadas ao responsabilizado que igualmente nos permite deduzir com clareza solar que o **SR. RODRIGO ZANARDO, embora não constasse no quadro societário da RED SEG – registro irrelevante para efeito de responsabilização tributária -, era seu SÓCIO de FATO à época dos fatos geradores, exercendo efetivo PODER DE DIREÇÃO sobre as atividades empresariais desenvolvidas pela sociedade.**

É inquestionável que o conjunto probatório reunido nos autos revela, ainda, que as irregularidades constatadas não decorreram de meras falhas administrativas ou descumprimentos formais da legislação tributária. Ao contrário, a Fiscalização identificou a existência de um **esquema estruturado de atuação empresarial, caracterizado pela formação de grupo econômico irregular, pela confusão patrimonial entre empresas vinculadas à família ZANARDO, pela utilização de interpostas pessoas e pela prática de fraude e conluio voltados à ocultação da real titularidade das operações e à redução indevida da carga tributária.**

Tais circunstâncias, além de fundamentarem a qualificação da multa de ofício, evidenciam a ocorrência de atos dolosos incompatíveis com uma gestão regular da pessoa jurídica.

A natureza e a complexidade das irregularidades constatadas afastam qualquer alegação de desconhecimento por parte daquele que exercia a administração de fato da empresa, sobretudo porque os ilícitos identificados dependiam de decisões gerenciais e operacionais reiteradas, inseridas no contexto da própria condução dos negócios.

Em suma, o que decisivamente se verifica é a existência de elementos concretos que demonstram a participação direta do SR. RODRIGO ou, no mínimo, sua ciência inequívoca quanto às práticas ilícitas apuradas, bem como sua omissão deliberada em impedir sua realização, embora possuísse poderes para tanto.

Assim, restou devidamente comprovado o nexo entre a conduta do administrador de fato e os ilícitos que ensejaram a constituição dos créditos tributários em discussão. Demonstrou-se, de forma suficiente, que o responsável participou ou consentiu com a adoção de expedientes fraudulentos destinados a ocultar receitas, distorcer a realidade patrimonial das empresas envolvidas e dificultar a ação fiscal, em manifesta infração à legislação tributária.

Diante desse contexto, concluo que se encontram plenamente atendidos os pressupostos exigidos pelo art. 135, III, do CTN para a responsabilização pessoal do administrador. A prova produzida nos autos evidencia não apenas sua vinculação com os fatos geradores objeto da autuação, mas também sua participação consciente nos atos ilícitos que possibilitaram a ocorrência das infrações tributárias constatadas.

A linha de interpretação adotada neste voto, encontra ressonância na jurisprudência deste Tribunal, segundo ementas abaixo transcritas:

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. SÓCIOS DE FATO.

Tendo a sociedade sido formalmente constituída por interpostas pessoas e identificados os sócios de fato, devem os mesmos ser arrolados como responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído. (Acórdão nº 1402-00.792 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 20/10/11)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 CTN. SÓCIO DE FATO ADMINISTRADOR. USO DE INTERPOSTA PESSOA NO QUADRO SOCIETÁRIO. ART. 135 CTN.

A utilização de interpostas pessoas no quadro societário pelos sócios de fato consiste em ilícito a atrair a responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN. (Acórdão nº 9303-014.224 – CSRF / 3ª Turma. Sessão de 15/08/23)

SÓCIO DE FATO. INTERESSE COMUM. FRAUDE.

Cabe a responsabilização solidária de sócia de fato, não constante do contrato social, com base no art. 124, I, do CTN, por ser o real dirigente e condutor da empresa onde ocorreu a sonegação, e no art. 135, III do CTN, porque ficaram evidenciados o dolo e participação na fraude, por ter interposto outras pessoas como sócias. (Acórdão nº 1201-001.854 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 16/08/2017)

Diante do explanado, **voto por manter a responsabilidade tributária do Sr. RODRIGO ZANARDO, com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN**, preservando sua permanência no polo passivo dos presentes autuações, por ter restado cabalmente demonstrado seu envolvimento nos atos ilícitos que deram causa à constituição dos créditos tributários exigidos.

7 DA CONCLUSÃO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de:

- a) CONHECER do Recurso Voluntário da RED SEG e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para:
 - i. REJEITAR a preliminar de nulidade; e
 - ii. No mérito, MANTER integralmente todos os créditos tributários integrantes da lide, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, contudo REDUZINDO o percentual da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%, em decorrência da aplicação obrigatória da retroatividade benigna, em estrito respeito à modificação inserida no inciso VI, do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.
- b) CONHECER dos Recursos Voluntários dos Responsáveis Tributários e NEGAR-LHES PROVIMENTO para:
 - i. MANTER as responsabilidades tributárias, nos termos do art. 124, I, do CTN, do Senhores RODRIGO ZANARDO e ROGÉRIO ZANARDO, bem como da empresa GRAFTEC Gráfica e Editora Ltda; e
 - ii. MANTER a responsabilidades tributária, nos termos do art. 135, III, do CTN, do Sr. RODRIGO ZANARDO.

ACÓRDÃO 1201-007.724 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19515.720939/2018-50

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho

DOCUMENTO VALIDADO