



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.721110/2017-93
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1201-000.653 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 11 de dezembro de 2018
Assunto IRRF
Recorrente SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência nos termos do voto vencedor. Vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa (relatora) e Luis Henrique Marotti Toselli que davam parcial provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora. Designada a conselheira Eva Maria Los para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Rafael Gasparello Lima, Edgar Bragança Bazhuni (Suplente convocado), Gisele Barra Bossa, Leonam Rocha de Medeiros (Suplente convocado) e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, por atestado médico.

Relatório

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança de IRRF no montante de R\$170.743.613,11, já inclusos os juros de mora e a multa de 150%, referente ao ano-calendário de 2012, conforme quadro abaixo:

	Imposto	Juros de Mora	Multa Proporcional de 150%	TOTAL
IRRF	55.875.251,29	31.055.485,20	83.812.876,62	170.743.613,11

2. Segundo as autoridades fiscais, a Contribuinte incorreu nas seguintes infrações: (i) pagamentos a beneficiário não identificado no período entre 03/02/2012 e 28/12/2012; e (ii) pagamentos sem causa ou sem operação comprovada no período entre 03/01/2012 e 03/12/2012. Por conseguinte, a fiscalização lavrou a autuação de IRRF sobre os valores correspondentes aos pagamentos, nos termos dos artigos 674 e 675 do Decreto nº 3.000/1999.

3. Cumpre ressaltar que, o mesmo trabalho fiscal deu origem a dois processos distintos: (i) processo nº 19515.721109/2017-69, cujo objeto é a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; e (ii) o presente processo nº 19515.721110/2017-93, cujo objeto é a exigência de IRRF. Foi formalizada também Representação Fiscal para Fins Penais, sob o nº 19515.721113/2017-27.

4. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto como parte deste, trechos do relatório constante da decisão de piso (fls.6520/6563):

“I - Introdução

*Verificou-se que o contribuinte, no ano-calendário de 2012, declarou-se optante pelo **lucro presumido**, tendo apresentado DIPJ (Anexo 1 – “DIPJ 2013 AC 2012”)*

Trata-se de empresa que atua como “holding” do grupo UNIESP – União dos Institutos de Ensino Superior de São Paulo, composto por dezenas de empresas atuantes na área da prestação de serviços de ensino superior, médio e fundamental. O sujeito passivo tinha como razão social o nome do próprio grupo (UNIESP), tendo alterado sua razão social para Sociedade de Administração e Gestão Patrimonial apenas recentemente. O grupo compõe-se de empresas com fins lucrativos (algumas tributadas pelo lucro real e outras, pelo lucro presumido) e associações sem fins lucrativos. Todas elas apresentam o quadro de sócios (ou associados) limitados às seguintes pessoas: o Sr. José Fernando Pinto da Costa (seu principal administrador), sua esposa Sra. Cláudia Aparecida Pereira e os dois filhos do casal, Sthefano Bruno Pinto da Costa e Bárbara Izabela da Costa.

(...) *I.1 – Do quadro societário e objeto social*

De acordo com o Contrato Social fornecido pela Sociedade (Anexo 3 – “Contrato Social”), seus únicos sócios são Claudia Aparecida Pereira (...) e José Fernando Pinto da Costa (...). Constam como sócios excluídos da empresa perante a Receita Federal do Brasil os filhos do casal, quais sejam, Sthefano Bruno Pinto da Costa (...) e Bárbara Izabela Costa (...).

II – Da Origem do procedimento fiscal

Em que pese a receita declarada pela Sociedade ter sido de R\$ 7.244.062,80, a movimentação bancária a crédito da empresa foi de mais de R\$ 410.000.000,00. Desta forma, foram solicitados os extratos bancários do contribuinte (Termo de Intimação lavrado em 11/05/2015), a fim de verificar os motivos de tal divergência. Os extratos foram apresentados parcialmente (Anexo 7 – “Recibo SVA e Anexo 8 – “Extratos”), já que, durante a realização, por esta fiscalização, do batimento entre contas bancárias de mesma titularidade, foi detectada a ausência de extratos, uma vez que restaram valores transferidos sem correspondência. Intimada (Termo de Intimação lavrado em 13/02/2017), a fiscalizada forneceu os extratos de mais duas contas bancárias (Anexo 9 – “Extratos faltantes”). Neste mesmo Termo, foi enviada a planilha contendo a conciliação das transferências interbancárias para apreciação da Sociedade e manifestação em caso de discordância. Após análise dos extratos faltantes, uma planilha complementar foi enviada juntamente com o TIF lavrado em 28/03/2017. Solicitada, em ambas as ocasiões, manifestação em caso de discordância da conciliação efetuada. Destarte, excluídas as transferências entre contas de mesma titularidade, pôde ser feita a análise dos créditos e débitos bancários do contribuinte.

Ao longo do procedimento fiscal, verificou-se que a distorção apontada deveu-se, principalmente, ao fato da empresa receber recursos de diversas faculdades de propriedade do casal Costa, e pagar despesas destas mesmas faculdades. Como será visto, a fiscalizada administrava as finanças destas faculdades, recebendo suas receitas e pagando suas despesas. Todavia, o que se constatou foi o desvio de recursos das entidades administradas (aquí incluídas as instituições filantrópicas), travestidos de “adiantamentos de dividendos”, pagamentos de despesas, aquisição de mercadorias e cotas sociais de instituições de ensino para José Fernando Pinto da Costa e esposa.

Cabe mencionar que os débitos declarados pela Sociedade Administradora em suas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais do ano de 2012 (Anexo 10 – “DCTFs 2012”) são compatíveis com as receitas declaradas na DIPJ. Desta forma, estas receitas foram desconsideradas quando do cálculo do presente débito. (...)

III – Das fiscalizações anteriores

(..) O que se verificou, no presente procedimento fiscal, foi que, de fato, as instituições do grupo transferiam seus recursos, predominantemente originários do FIES, para a Sociedade Administradora, que se encarregava de pagar suas despesas. O sujeito passivo atuou como

“Holding” do grupo UNIESP, centralizando os recursos de todas as pessoas jurídicas, o que configura confusão patrimonial entre as entidades com e sem fins lucrativos. Confusão agravada pelo fato de a contabilização destes recebimentos e pagamentos não ter sido feita de maneira segregada, o que facilitaria a visualização dos resultados. Antes, foram usadas contas contábeis genéricas (“Conta Transitória”) ou mesmo equivocadas (“Aluguel a Receber”) para registrar o trânsito dos recursos das administradas na administradora. Por exemplo, este foi o lançamento de baixa da gestão de contrato da Unidade de Garça, tendo como contrapartida a “Conta Transitória”.

Simultaneamente, inúmeras despesas da família Costa eram pagas a título de “Adiantamento de Dividendos” ao Presidente (José Fernando Pinto da Costa) e eram feitas transferências de vultosas quantias sob o mesmo pretexto. Estes lançamentos podem ser visualizados no Razão da conta contábil “Presidente”, atribuída a José Fernando Pinto da Costa (Anexo 12 – “Razão conta Presidente”). Tudo isto visando dificultar a verificação, por parte do Fisco, da destinação dada aos superávits de cada uma das instituições de ensino.

IV.1.1 – Das empresas que possuem a Sociedade Administradora em seu QS

Do ponto de vista de seu quadro societário (QS), de acordo com as informações constantes nos Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil, a Sociedade Administradora, no ano de 2012, constava como sócia das seguintes empresas: a) Instituto de Educação e Cultura Eça de Queirós, CNPJ 05.548.640/0001-54 (Anexo 13 – “Consulta Cadastro Eça de Queirós”); b) Instituto Educacional Santo André Ltda. – ME, CNPJ 57.507.675/0001-59 (Anexo 14 – “Consulta Cadastro Santo André”); c) Associação Faculdade de Ribeirão Preto S/S Ltda., CNPJ 01.179.864/0001-85 (Anexo 15 – “Consulta Cadastro Ribeirão Preto”); d) OSAEC – Organização Santo Andreense de Educação, CNPJ 44.188.506/0001-41 (Anexo 16 – “Consulta Cadastro OSAEC”) e e) Diadema Escola Superior de Ensino Ltda., CNPJ 01.154.757/0001-00 (Anexo 17 – “Consulta Cadastro Diadema”).

Como pode ser visto nos lançamentos registrados na conta contábil “Dividendos – 4.1.2.01.006”, a Sociedade Administradora recebeu dividendos distribuídos por quatro destas empresas, quais sejam, Organização Santo Andreense de Educação e Cultura, Associação Faculdade Ribeirão Preto S/S Ltda., Diadema Escola Superior de Ensino S/S Ltda. e Instituto de Educação e Cultura Eça de Queirós S/S Ltda. (Anexo 18 – “Lançamentos contábeis conta - Dividendos”).

No entanto, como será demonstrado, foram distribuídos aos sócios da fiscalizada dividendos provenientes das outras instituições pertencentes ao grupo UNIESP. O que se constatou foi que, tendo como ponto de convergência seu sócio José Fernando Pinto da Costa, a Sociedade Administradora concentrou as receitas de grupo econômico de fato (UNIESP) formado em conjunto com outras empresas de José Fernando e Claudia Aparecida (dentre as quais a IESP), muitas delas usufrutuárias de isenções tributárias e receptoras de créditos provenientes do FIES (...). Uma vez que o casal Costa controlava a totalidade destas empresas, os recursos foram utilizados livremente

pela fiscalizada, também por ela administrada. Por meio de José Fernando, a Sociedade gerenciou não somente as receitas do grupo, mas também o pagamento de suas despesas, inclusive operacionalizando estes pagamentos, de maneira que os recursos excedentes pudessem ser apropriados pela família Costa.

V.2 – Do lançamento

Os fatos geradores da obrigação tributária principal relativa aos débitos bancários da Sociedade Administradora 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 débitos constantes nos extratos bancários fornecidos pelo contribuinte. Desconsiderados os débitos referentes a estornos, cheques devolvidos e transferências entre contas bancárias do próprio titular. Devido ao grande volume de transações realizadas na conta bancária do HSBC, foram considerados apenas os débitos bancários maiores que R\$ 30.000,00.

a) Pagamentos a beneficiários não identificados

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”.

Os débitos bancários considerados no presente débito como pagamentos a beneficiários não identificados encontram-se no Anexo A – “Pagamentos a beneficiários não identificados”.

b) Pagamentos sem causa

De maneira sucinta, foi levantado o presente débito (pagamentos sem causa) tendo como fatos geradores as saídas bancárias destinadas ao:
- Pagamento de viagens e despesas relacionadas a aeronaves e embarcações; - Aquisição de trator em nome de terceiro; - Aquisição de entidades e educacionais para os sócios e para o seu filho Sthefano; - Aquisição de bens de consumo para os sócios (eletrodomésticos, roupas sociais); - Pagamentos de serviços realizados na residência dos sócios”.

5. Cumpre ressaltar que, após segregar os pagamentos considerados sem beneficiário identificado e os pagamentos sem causa, a fiscalização intimou a contribuinte a prestar esclarecimentos.

6. Sobre os pagamentos sem beneficiário identificado a fiscalização constatou, em síntese, o seguinte: (i) a não apresentação dos comprovantes solicitados é inescusável, pois afronta o artigo 264 do RIR/99; (ii) apesar de devidamente intimada, a contribuinte não foi capaz de comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, os beneficiários ou a motivação de diversos pagamentos constantes das movimentações bancárias; e (iii) o contribuinte não foi capaz de comprovar a efetiva realização dos serviços contabilizados como consultoria, logo os pagamentos correspondentes foram considerados sem beneficiário identificado.

7. Em relação aos pagamentos sem causa, a fiscalização constatou que, apesar de o beneficiário ser conhecido e idôneo, e da operação correspondente ter ocorrido, o contribuinte não foi capaz de comprovar qual a relação das despesas com a atividade exercida pela empresa.

8. No Termo de Constatação Fiscal foram elencados todos os pagamentos cujas causas restaram não comprovadas, as respectivas respostas da contribuinte apresentadas no curso da fiscalização e os motivos pelos quais tais justificativas não foram aceitas (fls. 324/324).

9. Especificamente sobre os pagamentos sem causa realizados diretamente aos sócios, a fiscalização afirma ser pertinente aplicar o disposto no artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995. O dispositivo seria bastante claro no sentido de que, “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” sujeitam-se a tributação do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de 35%.

10. Assim, para a fiscalização, a pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não seja comprovada mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do IR-Fonte à alíquota de 35%. Também estará sujeita à incidência na fonte, à mesma alíquota, a remuneração indireta paga a diretores e gerentes, na forma de pagamentos de despesas e oferecimentos de vantagens não incorporadas na remuneração do beneficiário, como constatado no presente caso.

Base de Cálculo

11. A determinação da base de cálculo do IRRF se deu conforme o descrito abaixo (Termo de Constatação Fiscal às fls. 330/341):

“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).

A base de cálculo ajustada para fins de incidência de imposto de renda na fonte está demonstrada nos autos de infração referentes tanto a “pagamentos sem causa” quanto a “pagamentos a beneficiários não identificados”.

12. No termo de constatação constam duas tabelas, uma com a base ajustada para os lançamentos de compra dos bens diversos e a outra com a base ajustada para os lançamentos referentes às compras de cotas sociais.

Multa Qualificada

13. Foi aplicada multa qualificada de 150% em face da constatação de prática sonegatória do contribuinte, conforme o artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, combinado com os artigos 9º, da Lei nº 10.426/2002 e 44, da Lei nº 9.430/1996.

14. Segundo o Termo de Constatação Fiscal, as circunstâncias que motivaram a qualificação da multa são as seguintes:

“A contabilização dos fatos que alterariam a situação econômica do contribuinte, foi feita de maneira a ocultar do Fisco pagamentos de remunerações aos sócios, na forma de: aquisição de bens de consumo (TVs, refrigerador, entre outros). Ademais, em que pese a fiscalizada centralizar os recursos de dezenas de empresas educacionais (sendo sócia de apenas quatro delas, as outras cinquenta e poucas de propriedade de José Fernando e Claudia Aparecida), a contabilização dos mesmos não foi feita por Centro de Custos (ou algum tipo de controle equivalente), o que facilitaria a visualização da destinação dada não somente às receitas transferidas, mas, principalmente, ao resultado obtido em cada pessoa jurídica (receitas menos despesas). Dito de outra maneira, a contabilidade não foi usada como um instrumento gerencial, o contribuinte optou pela confusão com o objetivo de dificultar a análise dos fatos relacionados a cada registro contábil;

Intimado, o contribuinte persistiu em afirmar acontecimentos que não condiziam com a realidade dos fatos, como, por exemplo, o recebimento (e alegada utilização) na sede da empresa de bens entregues na residência dos sócios (TVs, cofre, etc.).

Pagamentos de despesas de bens que se quis fazer crer pertencerem à fiscalizada, mas que são, de fato, dos seus sócios: embarcação e aeronave.

Lançamento de despesas pessoais dos sócios em contas de Despesas do sujeito passivo, revelando verdadeira confusão entre o patrimônio da empresa e o patrimônio de seus sócios.

(...)

Por fim, ressalta-se a sonegação de contribuições previdenciárias patronais realizada pelo grupo UNIESP, uma vez que, como demonstrado no item “IV.1.3” deste relatório, o grupo possui dois CNPJs para cada endereço de funcionamento de instituição de ensino. Isto permite que ele atribua a folha de pagamento ao CNPJ correspondente à filial “filantrópica” do IESP (Anexo 200). Por meio deste artifício, na prática, não há pagamento da parte patronal das remunerações pagas aos professores empregados pelo grupo”.

Responsabilidade Passiva Solidária

15. Foram incluídos no polo passivo da presente autuação as seguintes pessoas físicas: José Fernando Pinto da Costa e Cláudia Aparecida Pereira.

16. A fiscalização concluiu que restou caracterizada a responsabilidade solidária, por interesse comum (artigo 124, inciso I, do CTN), entre a Sociedade Administradora (contribuinte) e seus sócios, José e Cláudia.

17. Segundo o termo de constatação, as pessoas físicas seriam donas do grupo econômico de fato (autodenominado grupo UNIESP), como eles mesmos admitem, e como ficou evidente pela confusão patrimonial estabelecida entre as entidades, especialmente em

relação aos recursos financeiros e à sua administração. Esta confusão adveio, grande parte, do fato de todas possuírem o mesmo núcleo de gestão, liderado, neste caso, por José Fernando Pinto da Costa.

18. Ademais, a fiscalização atribuiu responsabilidade solidária pessoal ao Sr. José Fernando Pinto da Costa, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN. Os motivos apresentados no termo de constatação seguem transcritos abaixo:

“VII.1 - Art. 124, inciso I, do CTN

(...) Como já tem sido exposto, os responsáveis pela empresa demonstraram interesse focado exatamente na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária, ou seja, na realização do fato que teve a capacidade de gerar a tributação (omissão de remunerações pagas a seus sócios). A aquisição de bens e os pagamentos de diversas despesas pessoais deles ou de seus familiares (alguma delas registradas contabilmente como se fossem despesas da pessoa jurídica) 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. Desta maneira, revelaram o seu interesse comum naquelas situações.

(...) Além da transferência de recursos, via contas bancárias, aquisição de bens ou pagamentos de despesas para seus sócios à margem da tributação, como relatado ao longo deste relatório, a confusão patrimonial se dá de maneira inequívoca, na medida em que a Sociedade recebe e administra os recursos de empresas pertencentes a José Fernando e Cláudia Aparecida, das quais ela mesma não é sócia. Tanto é assim que, em sua DIPJ AC 2012 (Anexo 1), a fiscalizada declara não possuir participação permanente em coligadas ou controladas:

O fato de José Fernando e Claudia Aparecida constarem no quadro diretivo de praticamente todas as empresas, e de José Fernando administrá-las permitiu que decisões envolvendo recursos das empresas pudessem ser sincronizadas.

Ressalta-se que, ao longo de toda a fiscalização e no próprio sítio na internet da empresa, o tratamento dado por ela mesma às instituições de ensino é de um “grupo”.

(...)

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

(...) José Fernando era o administrador da Sociedade Gestora quando da sonegação de tributos, que ocorreu tanto por meio da omissão de receitas quanto por meio dos pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados, em especial dos pagamentos efetuados, à margem da tributação, a ele mesmo e à sua esposa. Ao administrar a empresa de maneira a ocultar do Fisco fatos geradores de tributos, tanto os devidos pela empresa quanto os devidos por ele mesmo (decorrentes dos valores que a Sociedade Administradora lhes pagou), José Fernando cometeu infração à lei, razão pela qual lhes está sendo

atribuída responsabilização solidária com base no artigo 135 acima transcrito.

(...) Ademais, 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.

(...) Em síntese, José Fernando Pinto da Costa deve ser responsabilizado em razão das condutas contrárias à Lei por ele praticadas, quais sejam, 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”.

19. Devidamente intimados em 24/11/2017 (a contribuinte do lançamento (AR de fl. 6206) e as pessoas físicas, José e Cláudia, dos Termos de Sujeição Passiva (AR's de fls. 6207/6208)), os sujeitos passivos apresentaram, conjuntamente, impugnação ao lançamento (fls. 6.216/6.251) em 22/12/2017.

20. Em sessão de 21 de março de 2018 a 3ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do voto relator, Acórdão nº02-81.097 (fls. 6520/6563), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

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

Ano-calendário: 2012

RENDIMENTOS PAGOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS

Sujeita-se à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas em favor de beneficiário não identificado.

PAGAMENTO SEM CAUSA OU SEM OPERAÇÃO COMPROVADA

Sujeita-se à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas quando não for comprovada a sua causa ou a operação a que se refere.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA - INTERESSE COMUM

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA - RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

Os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado respondem solidariamente pelos créditos

correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

21. Especificamente sobre a alegação dos sujeitos passivos de que o Fisco estaria realizando dupla tributação ao autuar, ao mesmo tempo, a empresa por pagamentos supostamente sem causa e os sócios, beneficiários desses pagamentos, por omissão de receitas, o acórdão da DRJ afirma que “*não se pode afirmar categoricamente que existe sobreposição exata e completa entre a base de cálculo do IRRF exigido no presente lançamento e a do imposto de renda da pessoa física daqueles lançamentos*”.

22. Cientificados da decisão (a contribuinte do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem em 03/04/2018 (fl. 6581) e as pessoas físicas em 02/04/2018 (AR's de fls. 6582/6583), os sujeitos passivos interpuseram, conjuntamente, Recurso Voluntário em 02/05/2018 (fls. 6589/6622) reiterando as seguintes razões de defesa: (i) preliminarmente, todos os pagamentos realizados antes de 24/11/2012 se encontram atingidos pela decadência; (ii) não há base para a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN; (iii) a cobrança de IRRF à alíquota de 35% é instrumento jurídico de caráter excepcional, aplicável somente nos casos em que o Fisco se vê impossibilitado de verificar se houve o devido recolhimento do imposto por aquele que efetivamente auferiu renda; (iv) a fiscalização não só apontou os sócios como beneficiários de alguns pagamentos como também lavrou, em face deles, auto de infração visando à cobrança de IRPF; (v) a multa qualificada é indevida, visto que não foi comprovada a ocorrência de sonegação e a sua aplicação resultaria em dupla penalidade considerando a natureza sancionatória da incidência de IRRF; e (vi) inexistente solidariedade passiva diante da não ocorrência das hipóteses previstas nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN.

23. Por fim, os sujeitos passivos requerem seja: (i) reconhecida a decadência parcial dos créditos exigidos; (ii) afastada a cobrança de IRRF com base no artigo 61 da Lei nº8.981/95 e artigo 674 do RIR/99; (iii) afastada a multa qualificada; e (iv) reconhecida a inexistência de solidariedade passiva.

24. Cumpre consignar que, em pesquisa no sistema COMPROT, foram encontrados os processos administrativos fiscais em face das pessoas físicas para a cobrança de IRPF: (i) processo nº 10437.721980/2017-68 em face do Sr. José Fernando Pinto da Costa; e (ii) processo nº 10437.721981/2017-11 em face da Sra. Cláudia Aparecida Pereira.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora

25. O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Questão Preliminar

I. Da Inocorrência de Decadência

26. Preliminarmente, os Recorrentes alegam decadência com relação aos fatos geradores anteriores ao dia 24/11/2012, visto que o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN já teria transcorrido antes da cientificação dos sujeitos passivos do lançamento, o que ocorreu em 24/11/2017.

27. Afirma ainda que não foi comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação que justifique a aplicação do prazo decadencial disposto no artigo 173, inciso I, do CTN.

28. A decisão recorrida indica, corretamente, que o prazo decadencial a ser aplicado neste caso está previsto no artigo 173, inciso I, do CTN em contrapartida ao artigo 150, §4º, do CTN.

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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;

(...) Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

29. A inaplicabilidade do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN, se dá pela ausência de homologação.

30. A homologação (tácita ou expressa) somente pode ocorrer se o contribuinte pagar o tributo antecipadamente, total ou parcialmente. Na hipótese de o tributo não ter sido pago não existe objeto para a homologação ocorrer.

31. Não há registro nos autos de que os sujeitos passivos tenham feito pagamento antecipado do IRRF exigido, ainda que parcialmente. E, diante da ausência de pagamento, o prazo decadencial passa a correr a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN.

32. Considerando o fato gerador mais antigo dentre os abrangidos pela autuação, em 03/01/2012, o prazo decadencial tem início no dia 01/01/2013 e finda no dia 31/12/2017. Como a ciência do lançamento se deu em 24/11/2017, não há que se falar em decadência.

33. No mais, para o caso dos autos, é aplicável o teor da **Súmula CARF nº 114**, verbis: "*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.*"

Questões de Mérito

I. Da Tributação do IRRF

I.1. Dos Pressupostos para a Aplicação do Artigo 61 da Lei nº 9.891/1995

34. A autuação tem como objeto a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte, que é regulamentado pelos artigos 674 e 675 do Decreto nº3000/1999 (RIR/99) e artigo61 da Lei nº 9.891/1995, verbis:

“Lei nº 8.981/1995.

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

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

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

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

Decreto nº3000 (RIR/99)

*Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).*

§ 1º A incidência prevista neste artigo 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º)". (grifos nossos).

35. A partir da leitura dos dispositivos acima, especificamente o artigo 61 da Lei nº 9.891/1995, verifica-se que existem duas hipóteses para a cobrança de IRRF: (i) pagamentos a beneficiários não identificados (*caput*) e (ii) pagamentos cuja operação ou causa não for comprovada (prevista pelo §1º). Da leitura da leitura dos dispositivos supra, conclui-se que cabe ao contribuinte, e não as autoridades fiscais, o ônus de comprovar/identificar os beneficiários e a ocorrência da operação ou causa dos pagamentos.

36. Caso a escrituração contábil e fiscal não permita a identificação dos beneficiários e o sujeito passivo não seja capaz de identificá-los, aplica-se o disposto no *caput* do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995. Nesse caso, a cobrança de IRRF à alíquota de 35% é legítima em razão da impossibilidade de se apontar e tributar o verdadeiro titular dos rendimentos. Sem a identificação do beneficiário não há como rastrear os pagamentos de forma a permitir que a autoridade fiscal apure eventual omissão de receitas.

37. Nessa hipótese, o Fisco deve demonstrar que o contribuinte se recusou a identificar os beneficiários, ou ainda, que os beneficiários não são idôneos, como é o caso de receptoras que sejam empresas de fachada. Trata-se, claramente, de norma de caráter excepcional.

38. De outra parte, na hipótese de os pagamentos serem efetuados para *terceiros ou sócios, acionistas ou titulares*, deve-se averiguar a causa ou e efetiva ocorrência da operação, conforme disposto no artigo 61, §1º, da Lei nº9.891/95.

39. Note-se que, a comprovação da causa ou operação dos pagamentos prevista nessa hipótese, não possui as mesmas exigências da comprovação de necessidade no caso de glosa de despesas (artigo 299, do RIR)¹. Não se pode confundir a não comprovação dos requisitos para fins de dedução dos dispêndios (causa para glosa) com a inoportunidade de causa

¹ Os requisitos para a dedutibilidade de despesas estão previstos no artigo 299 do RIR/99. Confira-se:

“Artigo 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º - O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

ou da operação em si. Uma vez identificado o beneficiário e demonstrada a ocorrência da operação (efetivo pagamento), não há que se falar em incidência do IR-Fonte nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995.

40. Diferente do caso da glosa de despesa, a natureza jurídica do pagamento não tem relevância. Pouco importa se a causa do pagamento é ligada ou não a atividade da empresa. Em se comprovando que existe uma causa ao pagamento e que a operação correspondente de fato ocorreu, não se aplica a tributação e IRRF prevista no 61, §1º, da Lei nº 9.891/95.

41. Nesse sentido, é o estudo realizado por Luis Henrique Marotti Toselli², *verbis*:

“Realmente a não comprovação da necessidade do dispêndio pela fonte pagadora (fato este que motiva a glosa), somada à hipótese de não identificação do destinatário do pagamento, evita o conhecimento de quem auferiu o rendimento correspondente. Nessa situação, é evidente que a pessoa jurídica que efetua os pagamentos possui relação direta com o fato gerador do imposto sobre a renda, afinal é ela que transfere a riqueza tributável. É dever, contudo, da fonte pagadora identificar individualmente os beneficiários das vantagens concedidas, sob pena de sujeição passiva por responsabilidade.

(...)

Ajeitando-se na estrutura lógica no qual inserido, cumpre observar que o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 continua tendo o propósito de evitar que empresas sejam utilizadas como “ponte” ou como fonte de pagamentos (ainda que sem causa) que não permitam identificar os efetivos beneficiários, inibindo, com isso, o rastreamento do destino da renda e sua tributação.

É a ausência de identificação para quem pagou, e não a que título que pagou, a hipótese de incidência da responsabilidade tributária pela retenção do IR-Fonte. Isso porque a ilicitude da causa, por si só, jamais poderia constar no antecedente da norma legal de incidência tributária sobre a renda (lembra-se do non olet), até mesmo porque tributo não constitui sanção.

É por isso que a aplicação dos artigos 61 e 62 da Lei nº 8.981/1995, segundo nosso ponto de vista, está restrita às hipóteses de pagamentos, ainda que já glosados por falta de comprovação de causa, para beneficiários não identificados.

A causa, conforme exhaustivamente abordado, é irrelevante para fins de tributação da renda. Ainda que ilícita, não impede a cobrança por parte daquele que dispôs de seus efeitos econômicos.

O mesmo, porém, não ocorre com a não identificação do beneficiário. Se a pessoa jurídica (fonte pagadora) não informa para quem concedeu a vantagem ou para quem entregou recursos, impedindo, com

² TOSELLI, Luis Henrique Marotti. A tributação da “propina”, efeitos penais e práticas adotadas pela fiscalização”. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coordenadores). Crimes Contra Ordem Tributária: Do Direito Tributário ao Direito Penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 121-148.

isso, que o verdadeiro titular dos rendimentos seja apontado, legítima a imputação da tributação pelo IR-Fonte.”

42. Importante salientar que, a inaplicabilidade da tributação de IRRF nesse caso **não significa deixar de tributar esses valores**. Diante da constatação desses pagamentos, deve a fiscalização averiguar se os receptores declararam corretamente tais pagamentos e se os valores foram oferecidos à tributação, autuando eventual omissão de receitas.

43. Nos pagamentos para beneficiários identificados a douta SRFB teve plenas condições de fiscalizar e apurar eventual omissão. No mais, a autuação de IRRF não pode servir como instrumento para suprir eventual ocorrência de decadência relativa à cobrança de receitas omitidas pelos beneficiários.

44. Por fim, o artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981 é claro ao consignar ser cabível a incidência do IR-Fonte “*quando não for comprovada a operação ou a sua causa*”. Diante do critério alternativo adotado pelo legislador, não há dúvidas de que, uma vez demonstrada a ocorrência da operação, deve ser afastado IR-Fonte. Em outros termos, a suposta inexistência de causa (comporta alto grau de subjetividade e é alvo construções mirabolantes por parte da autoridade fiscal - critérios não razoáveis, desproporcionais e ilegais) não pode por si só legitimar a exigência do IR-Fonte à alíquota de 35% quando demonstrada a efetiva ocorrência da operação.

45. A partir desses pressupostos teóricos, passo a analisar as circunstâncias fáticas do caso.

I.2. Dos Beneficiários Identificados

46. Conforme apontado no relatório, a fiscalização segregou os pagamentos em dois grupos: (a) dos pagamentos sem beneficiário identificado (fls. 229/234); e (b) dos pagamentos sem causa (fls. 234/324).

47. No que tange os pagamentos sem causa, a principal motivação para a autuação é o fato das despesas não terem relação com a atividade desempenhada pela empresa (conclusão da fiscalização).

48. De acordo com o TVF (fls. 325), os pagamentos considerados sem causa são os seguintes:

“De maneira sucinta, foi levantado o presente débito (pagamentos sem causa) tendo como fatos geradores as saídas bancárias destinadas ao:

- Pagamento de viagens e despesas relacionadas a aeronaves e embarcações;*
- Aquisição de trator em nome de terceiro;*
- Aquisição de entidades e educacionais para os sócios e para o seu filho Sthefano;*
- Aquisição de bens de consumo para os sócios (eletrodomésticos, roupas sociais);*
- Pagamentos de serviços realizados na residência dos sócios”.*

49. Por sua vez, a decisão de piso afastou as alegações apresentadas pelos ora Recorrentes sob o fundamento de que não foi comprovada a causa dos pagamentos apontados pela fiscalização.

50. Segundo consta nas razões do acórdão recorrido, o **pagamento seria justificado somente a partir de uma causa ou operação condizente com a atividade, o objeto e os resultados econômicos da fonte pagadora**, conforme trecho abaixo transcrito:

“No entanto, o raciocínio da impugnação é equivocado e contrário à disposição expressa da lei. O equívoco decorre de confundir o conhecimento da destinação ou do emprego dos recursos (dados pelos seus beneficiários) com o conhecimento de sua causa ou operação a que se refere. A destinação ou o emprego dos recursos diz respeito à esfera do beneficiário. Recebidos os recursos, ele os emprega como bem lhe aprouver. A causa ou operação que possa justificar o pagamento, e assim evitar a tributação segundo o regime do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, diz respeito à fonte pagadora. Esse pagamento só será considerado justificado por uma causa ou operação levando-se em conta a atividade, o objeto e os resultados econômicos da fonte pagadora, assim como o seu relacionamento com os beneficiários.

Uma determinada entidade somente tem uma causa legítima ou uma operação comprovada para fazer um pagamento em favor de outrem, seja pessoa física, seja pessoa jurídica, quando esse pagamento se destina a: a) remunerar serviços a ela prestados por pessoas físicas ou jurídicas; b) a quitar débitos para com terceiros decorrentes do fornecimento de mercadorias, insumos ou bens; c) a quitar dívidas para com seus mais diversos credores, inclusive emprestadores de capital ou as diversas esferas do Poder Público; d) a pagar pela aquisição em nome da fonte pagadora de novos negócios ou investimentos em outras empresas; e) por fim, no caso de sócios, quotistas, acionistas ou titulares de seu capital, a lhes distribuir o seu quinhão nos resultados; ou até mesmo lhes devolver sua fração no patrimônio da empresa, no caso de retirada ou liquidação da sociedade. Fora de quaisquer dessas 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. Por isso, o legislador presume que fora dos casos aqui enumerados, houve um pagamento sem causa que configura um rendimento do beneficiário”.

51. Em sede de Recurso Voluntário, os Recorrentes afirmam que a incidência de IRRF deve ser utilizada apenas nos casos em que a fiscalização não consiga identificar os beneficiários ou a causa dos pagamentos. Alegam que, diferente do afirmado pelas autoridades fiscais, a causa dos pagamentos é conhecida, ainda que eventualmente não se coadune com os objetivos sociais da empresa, conforme trecho abaixo:

“Diante de todo o exposto, o v. acórdão recorrido, ainda que tenha entendido que os pagamentos realizados pela SOCIEDADE ADMINISTRADORA não condiziam com o que prevê seu estatuto social, apontou seus valores, causas e beneficiários, o que por si só implica no afastamento da aplicação do IRRF à alíquota de 35% (...).”

52. Conforme explicitado nos pressupostos para a aplicação do artigo 61 da Lei nº 9.891/95 (itens 34 a 44), considero correto o entendimento dos Recorrentes. Em face da identificação dos beneficiários e da constatação de que a operação de fato ocorreu, não há que se falar em tributar o IRRF.

53. Importante consignar que, para esses casos, a causa da operação (causa supostamente alinhada à atividade fim da contribuinte) é irrelevante, pois, conhecendo os verdadeiros receptores dos valores, cabe a autoridade fiscal averiguar perante os beneficiários se os valores foram devidamente oferecidos à tributação. Tal análise se faz necessária inclusive para que: (i) se evite uma dupla ou tripla tributação sobre os mesmos valores; e (ii) o tributo não figure como instrumento de sanção, o que é vedado pelo artigo 3º, do CTN³.

54. Quanto aos pagamentos aos sócios, é nítido que a fiscalização não só foi capaz de realizar essa averiguação como também autuou as pessoas físicas para a cobrança de IRPF, conforme verificado em pesquisa no sistema COMPROT (item 23) e exposto pelos Recorrentes (fl. 6603):

“A Receita Federal do Brasil não só apontou os Srs. JOSÉ FERNANDO e CLÁUDIA como beneficiários de referidos pagamentos, entendendo que tais valores geraram acréscimo patrimonial às pessoas físicas, mas também lavrou em face deles autos de infração visando à cobrança do respectivo Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), o que se denota dos Processos Administrativos n.º 10437.721980/2017-68 e 10437.721981/2017-11.”

55. Em que pese a DRJ afirme não ser possível dar a devida rastreabilidade aos valores autuados, tal entendimento não merece prosperar. As autoridades fiscais detêm os meios capazes para realizar o cotejamento dos valores recebidos pelos sócios da empresa com os valores declarados (aqui identificados). Sabe-se que, a Secretaria da Receita Federal do Brasil é uma das administrações tributárias mais bem aparelhadas e especializadas do mundo e, assim sendo, não há como prevalecer o r. posicionamento da douta autoridade julgadora.

56. Nesta linha, e com fundamento nos princípios que regem a administração pública⁴, a SRFB não pode se beneficiar da própria torpeza.

57. Diante dos pressupostos e das circunstâncias fáticas, afastou a exigência de IRRF em relação aos pagamentos cujos beneficiários foram identificados. Os valores correspondentes às transferências, apontados nas planilhas de fls. 6147/6177, devem ser exonerados.

I.3. Dos Beneficiários Não identificados

58. No que tange o segundo grupo de pagamentos, a autuação foi fundamentada na ausência de comprovação, pelos sujeitos passivos, dos beneficiários. O contribuinte foi devidamente intimado a prestar esclarecimentos, mas não o fez:

³ "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".

⁴ Lei nº 9.784/1999: "Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência."

“Constatada a prática da infração prevista no art. 674 do RIR/99, imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada. O pagamento a beneficiários não identificados 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.

Aplica-se o disposto no artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que 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. O contribuinte deveria ter os documentos solicitados, visto se tratarem de valores debitados em suas contas bancárias. Inescusável é, portanto, a falta de apresentação de documentos que afastassem os indícios de pagamentos a beneficiários não identificados.

Os débitos bancários considerados pagamentos a beneficiários não identificados encontram-se listados no Anexo A – “Pagamentos a beneficiários não identificados - Débitos bancários não justificados”.

59. Com efeito, o r. acórdão da DRJ manteve a autuação para essa parcela dos pagamentos por entender que os sujeitos passivos não trouxeram nenhuma informação nova que permitisse a identificação dos beneficiários.

60. Em sede de Recurso Voluntário, os sujeitos passivos alegam que cabe aos agentes fiscais o ônus de demonstrar que os pagamentos não tiveram o (s) beneficiário (s) identificado (s):

“Ao contrário do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, que estabelece verdadeira presunção relativa em favor do Fisco e contra o contribuinte, o regime do art. 61 da Lei n.º 8.981/95 traz verdadeira obrigatoriedade de a fiscalização tributária demonstrar de forma indubitável que os pagamentos não tiveram causa ou beneficiário identificado.

Ou seja, quem deve provar cabalmente, sem sombra de dúvidas, o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado é a fiscalização, não se admitindo meros indícios, ainda mais quando estes são contraditórios entre si, como no presente caso. Havendo dúvidas concernentes à subsunção dos fatos à hipótese legal, deve ser aplicada a presunção de inocência, tal como estabelecido pela Constituição da República, e o próprio princípio segundo o qual “in dubio pro reo”, expressamente consagrado pelo artigo 112 do CTN, que tem a seguinte redação (...).”

61. Em que pese afirmem ser ônus da fiscalização a comprovação da ausência de beneficiário, não resta razão aos Recorrentes. Apesar de não se tratar aqui de uma presunção como a prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, cabe ao contribuinte manter sua documentação fiscal e contábil em ordem, conforme artigo 264 do RIR/99⁵, e apresentar os esclarecimentos devidos à fiscalização.

⁵ RIR/99: "Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou

62. Diante da ausência de informação acerca dos beneficiários, evidencio tratar-se de clara hipótese de aplicação do *caput* do artigo 61, da Lei nº 9.891/1995, conforme exposto nos itens 34 a 44.

63. Portanto, deve ser mantida a exigência fiscal com relação aos valores pagos a beneficiários não identificados, planilha de fls. 6144/6146.

II. Da Ausência de Pressupostos para Aplicação da Multa de Ofício Qualificada (150%) nos Lançamentos IRRF

64. Diante da exoneração parcial do crédito exigido no que tange aos valores correspondentes aos pagamentos cujos beneficiários foram identificados (item “**II.2. Dos Beneficiário Identificados**”), a aplicação de multa qualificada fica prejudicada.

65. Contudo, caso esta relatora reste vencida, o presente racional também deve ser considerado para fins de afastar *in totum* a exigência da multa constante deste tópico.

66. Os fundamentos para qualificação da multa de ofício de 150% presentes no TVF não podem ser utilizados para embasar a qualificação da multa de ofício de 150% no lançamento de IRRF.

67. A fiscalização justifica a qualificação da multa em razão da constatação de sonegação, conforme previsto no artigo 71 da Lei nº4.502/1964. Segundo consta no TVF, a “*contabilização dos fatos que alterariam a situação econômica do contribuinte foi feita de maneira a ocultar do Fisco pagamentos de remuneração aos sócios*” e, ainda, o contribuinte teria optado pela confusão de sua contabilidade para “*dificultar a análise dos fatos relacionados a cada registro contábil*”.

68. A DRJ manteve a qualificação da multa pelas seguintes razões:

“Observa-se, pois, que, de acordo com o termo de verificação fiscal, a multa de ofício foi qualificada em razão de ter sido verificado que a conduta dos sujeitos passivos enquadra-se no disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1.964, ou seja, trata-se de infração qualificada pela sonegação.

A sonegação, no presente caso, está caracterizada pelos seguintes fatos: a contabilização dos fatos que alterariam a situação econômica do contribuinte, foi feita de maneira a ocultar do fisco pagamentos de remunerações aos sócios, na forma de: aquisição de bens de consumo (TVs, refrigerador, entre outros). Além disso, apesar de a fiscalizada centralizar os recursos de dezenas de empresas educacionais (sendo sócia de apenas quatro delas, as outras cinquenta e poucas de propriedade de José Fernando e Claudia Aparecida), a contabilização dos recursos e do seu emprego não foi feita por centro de custos (ou algum tipo de controle equivalente), o que facilitaria a visualização da destinação dada não somente às receitas transferidas, mas, principalmente, ao resultado obtido em cada pessoa jurídica (receitas menos despesas). Dito de outra maneira, a contabilidade não foi usada como um instrumento gerencial, o contribuinte optou pela confusão

operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).”

com o objetivo de dificultar a análise dos fatos relacionados a cada registro contábil; intimada, a pessoa jurídica persistiu em afirmar acontecimentos que não condiziam com a realidade dos fatos, como, por exemplo, o recebimento (e alegada utilização) na sede da empresa de bens entregues na residência dos sócios (TVs, cofre, etc.). Houve pagamentos de despesas de bens que se quis fazer crer pertencerem à fiscalizada, mas que são, de fato, dos seus sócios: embarcação e aeronave. Verificou-se o lançamento de lançamento de despesas pessoais dos sócios em contas de despesas do sujeito passivo, caracterizando-se confusão entre o patrimônio da empresa e o patrimônio de seus sócios (...) Portanto, diferente do alegado pela impugnação, está demonstrado nos autos a conduta dolosa por parte dos sujeitos passivos que permite enquadrar as infrações apuradas como a sonegação definida pelo artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964. Por conseguinte, justifica-se também a qualificação da multa nos termos do artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996. Não houve presunção de dolo por parte do fisco, mas conclusão baseada em fatos comprovados.”.

69. Em que pese os Recorrentes não tenham logrado êxito em identificar os beneficiários de parte dos pagamentos apontados pela fiscalização, não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo. Cabe a autoridade fiscalizadora demonstrar o elemento subjetivo da conduta, o dolo precisa ser provado e não presumido.

70. Indo mais além, da simples leitura do artigo 674 do RIR/99 não é possível abstrair sequer a possibilidade de imposição de multa qualificada, visto que o dispositivo limita-se a consignar a incidência do IRRF à alíquota de 35% sobre os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados ou, ainda que identificados, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

71. Por meio deste dispositivo, eventual ausência de recolhimento do IRRF fica assegurada. Vejam que, conforme já exposto no presente voto, o artigo 674 do RIR/99 figura como verdadeira medida de *enforcement* (solução eficiente apta a incentivar boas práticas), pois tem a capacidade de direcionar o comportamento do contribuinte para que opere com a devida transparência, tanto é que, a manutenção e adequada escrituração fiscal e contábil hábil a identificar eventuais beneficiários e as causas do pagamento, afastam a aplicação do IRRF de 35%.

72. Com efeito e em análise ao disposto no artigo 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488/07), fica difícil (para não dizer impossível) provar a existência do evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, no caso concreto. Se não há causa, a *priori* não há como presumir ou provar o intuito doloso. Há real "perda do objeto" (perda dos elementos/pressupostos fáticos) para fins de aplicação da multa qualificada.

73. No mais, prejuízo ao erário não há, vez que restou mantida a exigência parcial do IRRF de 35%, diante da ausência de identificação dos beneficiários dos pagamentos. Os objetivos da lei foram atendidos.

74. Diante do exposto, considero que deve ser afastada a multa de 150% em relação aos lançamentos de IRRF.

III. Da Responsabilidade Passiva Solidária

75. Conforme exposto no relatório, a fiscalização atribuiu responsabilidade solidária, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN, aos sócios José Fernando Pinto da Costa e Cláudia Aparecida Pereira. Especificamente ao Sr. José Fernando, foi atribuída responsabilidade pessoal nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

76. Por considerar imprescindíveis, trago ponderações acerca dos pressupostos para aplicação dos artigos 124 e 135 do CTN.

III.1. Pressupostos de Aplicação do Artigo 124 do CTN

77. Com relação a responsabilidade solidária capitulada no artigo 124, inciso I, do CTN, cabe trazer algumas ponderações de ordem técnico-interpretativas. Confira-se o teor do dispositivo:

“Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

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

78. Para restar configurada a responsabilidade solidariedade tributária em questão, as pessoas constantes do dispositivo devem efetivamente participar do negócio jurídico que deflagra a incidência tributária no mesmo polo da relação jurídica, como os coproprietários de um imóvel no caso do IPTU ou os herdeiros no caso do ITCMD incidente na sucessão⁶.

79. É nesse contexto de raciocínio que, o termo "interesse comum" não pode ser considerado como um interesse qualquer, de fundo econômico, sancionador, monetário ou de cunho inespecífico. Trata -se de interesse exclusivamente jurídico, relativo à prática do fato gerador da obrigação tributária.

80. Com efeito, não pode ser aplicado às pessoas que se encontrem em posições diversas da relação jurídica (e.g. vendedor vs comprador) ou pessoas que não tenham qualquer ligação com a "situação que constitui o fato gerador". A chamada comunhão de interesses jurídicos entre duas ou mais pessoas, que tenham relação pessoal e direta com a situação que deflagra a obrigação de pagar o tributo, é condição *sine qua non* para aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

81. Nesse sentido, são as lições de Luciano Amaro⁷ acerca da solidariedade tributária:

"Sabendo-se que a eleição de terceiro como responsável supõe que ele esteja vinculado ao fato gerador (art. 128), é preciso distinguir, de um lado, as situações em que a responsabilidade do terceiro deriva do fato de ter ele 'interesse comum no fato gerador' (o que dispensa previsão na lei instituidora do tributo) e, de outro, as situações em que o terceiro tenha algum outro interesse (melhor

⁶ Sobre o tema, vale referenciar DARZÉ, Andréa Medrado. Responsabilidade Tributária Solidária. Breves Considerações sobre os Artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional. In: Grandes Questões em Discussão no CARF. São Paulo: Foco Fiscal, 2014, p. 36-37.

⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

diria, as situações com as quais ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável. Neste segundo caso é que a responsabilidade solidária do terceiro dependerá de a lei expressamente estabelecer.

*Por outro lado, o só fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (p. ex. alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa dizer que, tendo eleito uma delas, a outra seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão da lei, nos termos do item II do art. 124). Até porque nessa hipótese **o interesse de cada uma das partes no negócio não é comum, não é o mesmo; o interesse do vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição. Se, porém, houver dois vendedores ou dois compradores (co-propriedade), aí sim teremos interesse comum (dos vendedores ou dos compradores, respectivamente), de modo que se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse comum de ambos no fato da aquisição. O mesmo se diga em relação ao imposto predial. Havendo co-propriedade, ambos os proprietários são devedores solidários**".*

82. É, também, o entendimento já fixado em definitivo pelas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça - STJ sobre a matéria:

"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 co-propriedade - é-lhes comum. (...)Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: (...)

*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...*

*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 polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o **impacto jurídico** da exação. E 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)...*

*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 polo 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 lucros 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).*

(...)

13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do polo passivo da execução o Banco Safra S/A" (REsp 884.845/SC, 1ª T., Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ: 18/02/2009).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMPRESA DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

Inexiste solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do 'interesse comum' previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional. Precedente da Primeira Turma (REsp 859.616/RS, Rei. Min. Luiz Fux, DJU de 15.10.07).

Recurso especial não provido" (REsp 1.001.450/RS, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira, DJ: 27/03/2008).

83. Portanto, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, somente se pode cogitar de interesse comum nas situações em que duas ou mais pessoas concorrem, em pé de igualdade, para a realização do fato descrito em lei como deflagrador da obrigação tributária.

84. Ademais, o parágrafo único do artigo 124, do CTN, prevê que a solidariedade referida no artigo não comporta benefício de ordem, o que significa que o Fisco pode exigir o crédito tributário em sua integralidade de qualquer um dos sujeitos passivos, principal e solidários, sem seguir ordem de preferência ou individualizar valores para cada devedor, pois todos os devedores respondem igualmente pelo crédito

III.2. Pressupostos de Aplicação do Artigo 135 do CTN

85. A responsabilidade disciplinada no artigo 135, III, do CTN, não considera a personalidade jurídica do contribuinte, mas cuida de incluir pessoalmente no polo passivo da relação jurídico-tributária, o administrador responsável pela prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei.

86. Para que se configurar a responsabilidade prevista no referido artigo, devem estar presentes duas condições: (i) os sócios, os acionistas, os gerentes e/ou administradores devem **praticar atos de gestão** e (ii) a obrigação tributária deve decorrer de atos praticados com **abuso de poder ou contrários à lei, contrato social ou estatutos**. Logo, **o elemento doloso deve estar presente**.

87. Em razão da gravidade dessas práticas, o legislador apontou **expressamente** quais pessoas devem ser pessoalmente responsabilizadas, *verbis*:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (grifos nossos)

88. A partir da análise do dispositivo, verifica-se que apenas as pessoas elencadas podem ser responsabilizadas pessoalmente. No mais, caso a pessoa seja sócia, mas não tenha poderes de gestão, deve ser afastada a responsabilidade pessoal. Da mesma forma, ainda que tenha poderes de gestão, deve ser comprovado o nexo de causalidade entre a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e a exigência do crédito tributário em litígio.

89. Neste sentido, é o posicionamento já consolidado em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal. Confira-se:

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

Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(Recurso Extraordinário nº 562276/PR, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Ellen Gracie, Julgado em 03/11/2010, Dje nº 27, Publicado em 10/02/2011).

90. O artigo 135 do CTN aponta a necessidade de elemento subjetivo, mais especificamente, dolo ou fraude para a configuração da responsabilidade, cabendo à fiscalização demonstrar e provar que as pessoas indicadas praticaram diretamente ou toleraram o ato abusivo, ilegal ou contrário ao estatuto enquanto sócias com poder de gerência. Por fim, deve comprovar que os diretores, gerentes (de fato ou de direito) ou representantes da pessoa jurídica exerciam tais funções de gestão durante o período que ocorreu o fato gerador. Somente a partir desta construção probatória é possível imputar a responsabilidade pessoal constante do artigo 135, III, do CTN.

III.3. Das Circunstâncias Fáticas

91. Conforme exposto no relatório, a responsabilidade solidária foi atribuída aos sócios, conforme disposto no artigo 124 do CTN, em face de suposto interesse comum das pessoas físicas com a situação que constituiu o fato gerador. Tal atribuição foi justificada em razão da constatação de transferências de recursos, aquisições de bens ou pagamentos de despesas para os sócios e também de confusão patrimonial, conforme consta no TVF:

*“Como já tem sido exposto, os responsáveis pela empresa demonstraram interesse focado exatamente na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária, ou seja, na realização do fato que teve a capacidade de gerar a tributação (omissão de remunerações pagas a seus sócios). **A aquisição de bens e os pagamentos de diversas despesas pessoais deles ou de seus familiares** (alguma delas registradas contabilmente como se fossem despesas da pessoa jurídica) 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. Desta maneira, revelaram o seu interesse comum naquelas situações.*

*Adicionalmente, como relatado no item “V” subitem “b.9”, encontradas diversas **aquisições de “associações” educacionais filantrópicas** (por meio de pagamentos efetuados a seus diretores, com recursos da fiscalizada), com posterior transformação de sua natureza jurídica, de maneira a permitir a apuração de lucros e posterior distribuição de dividendos a José Fernando e Claudia Aparecida. (...).*

*Além da **transferência de recursos**, via contas bancárias, **aquisição de bens ou pagamentos de despesas para seus sócios** à margem da tributação, como relatado ao longo deste relatório, a confusão patrimonial se dá de maneira inequívoca, na medida em que a Sociedade recebe e administra os recursos de empresas pertencentes a José Fernando e Cláudia Aparecida, das quais ela mesma não é sócia”. (grifos nossos).*

92. Diante da confusão patrimonial e da obtenção de benefícios e vantagens que excedem àqueles que os detentores do capital de uma sociedade podem dela legitimamente reivindicar, o r. acórdão da DRJ manteve a responsabilidade solidária dos sócios, vez que restou evidenciado efetivo interesse comum com a situação que constituiu o fato gerador.

93. Em sede de Recurso Voluntário, os sujeitos afirmam que a fiscalização pretendeu equiparar o interesse jurídico, necessário à configuração da responsabilidade solidária, ao mero interesse econômico.

94. Segundo os Recorrentes, os pagamentos realizados dizem respeito apenas à empresa, pois as pessoas físicas não seriam responsáveis pela prática dos supostos atos irregulares.

95. Em vista dos pressupostos de aplicação do artigo 124 do CTN (itens 77 a 84), constato que no presente caso não foram observados os requisitos para a atribuição da responsabilidade solidária.

96. A fundamentação para a aplicação da responsabilidade solidária está sintetizada no item 91 e, a partir da sua leitura, percebe-se que os motivos utilizados dizem **respeito apenas aos pagamentos realizados em favor dos beneficiários identificados**. E, não poderia ser diferente, vez que inaplicável a responsabilidade solidária por interesse comum quando os beneficiários dos pagamentos sequer são identificados.

97. No mais, na remota hipótese desta relatoria restar vencida (parcela relativa aos beneficiários identificados), não há que se falar na imputação de responsabilidade com fundamento no artigo 124 do CTN, vez que somente as circunstâncias fáticas e jurídicas

constantes da autuação de IRPJ e Reflexos (enquadramento como grupo econômico, omissão de receitas e eventual glosa de despesas) podem levar ao efetivo enquadramento dos fatos à norma disciplinadora de responsabilidade.

98. Vejam que, a suposta e subjetiva inexistência de causa em operação efetivamente ocorrida não pode ensejar a responsabilidade solidária por completa inadequação fática e jurídica.

99. Portanto, merece ser afastada a responsabilidade solidária, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN, atribuída a Sra. Cláudia Aparecida Pereira e do Sr. José Fernando Pinto.

100. No mais, com relação ao Sr. José Fernando, foi atribuída a responsabilidade pessoal, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN. De acordo com a autoridade lançadora, José Fernando, enquanto administrador da empresa autuada, teria infringido a lei ao administrar a empresa de maneira a ocultar do Fisco fatos geradores de tributos, tanto os devidos pela empresa quanto os devidos por ele mesmo.

101. A DRJ, por sua vez, manteve a responsabilidade pessoal de José Fernando por entender que a fiscalização foi capaz de comprovar que ele praticou, deliberadamente, atos com violação à lei.

102. Por sua vez, o Sr. José Fernando sustenta que as autoridades fiscal e julgadora não lograram êxito em demonstrar que ele teria praticado atos com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, capazes de justificar a imputação da responsabilidade solidária, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN:

“Em virtude do exposto, sob a ótica tributária, é essencial que se encontrem demonstrados, in concreto, os pressupostos jurídicos necessários à verificação da norma de responsabilidade dos sócios e administradores, tracejada pelo art. 135 do CTN, sob pena de se violar não apenas o art. 128 do CTN, como os princípios da capacidade contributiva e do não confisco.

Deveria o Fisco ter comprovado o interesse jurídico comum, nos termos do art. 124, 1, do CTN, bem como que o crédito tributário resulta de ato praticado pessoalmente por alguma das pessoas referidas no art. 135 do CTN, em que tenha sido verificado excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, o que não ocorreu no caso concreto, sendo de rigor o provimento deste recurso para que seja afastada tanto a solidariedade em relação aos Srs. JOSÉ FERNANDO e CLÁUDIA, bem como a responsabilidade do artigo 135 atribuída ao Sr. JOSÉ FERNANDO”.

103. Diferente da atribuição da responsabilidade solidária constante do artigo 124 do CTN, considero que foram observados os pressupostos para a atribuição da responsabilidade pessoal, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, no que tange aos pagamentos sem beneficiário identificado.

104. O sócio com poderes de administração, Sr. José Fernando, agiu de forma contrária a lei ao não apresentar quais seriam os beneficiários de diversos pagamentos apontados pela fiscalização.

105. Nesse sentido, alinhada à decisão de piso, evidencio que restou demonstrado o racional que fundamentou a imputação de responsabilidade pessoal pela fiscalização (fls. 6560/6563), *verbis*:

“De acordo com o parecer supra, a responsabilidade dos administradores instituída pelo artigo 135 do CTN é subjetiva. Isso significa que, com o fito de responsabilizar o administrador da pessoa jurídica pelo crédito tributário constituído, não basta à Fazenda Pública comprovar que houve ilícito tributário. Deverá comprovar também que o administrador procedeu com dolo ou culpa na prática de atos que impliquem excesso de poderes ou infração de lei, de contrato social ou de estatuto. A mera falta de pagamento de tributo, por si só, não é a infração de lei a que se refere o artigo 135 do CTN, de modo que não se considera suficiente para justificar a responsabilização do administrador.

No termo de verificação fiscal, a fiscalização mais uma vez extensivamente relatou os fatos que levaram à conclusão de que a conduta do senhor José Fernando, apontando as provas respectivas que foram coletadas. Por isso, transcreve-se adiante as passagens relevantes, textualmente:

“José Fernando era o administrador da Sociedade Gestora quando da sonegação de tributos, que ocorreu tanto por meio da omissão de receitas quanto por meio dos pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados, em especial dos pagamentos efetuados, à margem da tributação, a ele mesmo e à sua esposa. Ao administrar a empresa de maneira a ocultar do Fisco fatos geradores de tributos, tanto os devidos pela empresa quanto os devidos por ele mesmo (decorrentes dos valores que a Sociedade Administradora lhes pagou), José Fernando cometeu infração à lei, razão pela qual lhes está sendo atribuída responsabilização solidária com base no artigo 135 acima transcrito (...) Ademais, 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 (...)”.

(...) Observa-se, pois, que a fiscalização imputou responsabilidade ao senhor José Fernando com base no artigo 135, inciso III, do CTN, em virtude de ter verificado que ele, na condição de administrador da Sociedade de Gestão, deliberadamente conduziu a empresa a cometer diversas ilicitudes que geraram as diferenças tributárias objeto do presente lançamento. Essas ilicitudes consistiram em determinar (conduta comissiva) ou permitir (conduta omissiva, pois, tendo em vista os valores envolvidos e a relevância deles, conclui-se que a direção da empresa deveria ter conhecimento dos fatos e que se não tivesse a intenção de os praticar, deveria tê-los impedidos) que pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados fossem realizados; que recursos da empresa, por meio desses pagamentos, fossem usados para o favorecimento e benefício pessoal dos sócios e de seus familiares, visto que foram usados para quitar despesas pessoais ou para adquirir bens e outros negócios em nome dos sócios, e não da empresa, sem que se pudesse caracterizar tais pagamentos como distribuição de lucros ou devolução de quotas de capital.

(...) A falta de separação entre os negócios e os patrimônios pertencentes tanto aos sócios, como à Sociedade de Gestão, e também das instituições de ensino às quais esta prestava serviços administrativos e financeiros, que implica confusão patrimonial, também configura a violação expressa de lei a que se refere o artigo 135 do CTN, visto que, por lei, deve haver separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e o daquele de seus sócios e administradores. Trata-se de inobservância do chamado princípio da entidade, o qual se acha implicitamente reconhecido pelo artigo 50 do Código Civil e também pelas normas contábeis.

Contra esse conjunto de fatos e provas, a impugnação faz apenas objeções genéricas, sem contestar nem refutar os fatos comprovados pela fiscalização. Além de citar diversos doutrinadores, apenas alega que é essencial que se encontrem demonstrados, concretamente, os pressupostos jurídicos necessários à verificação da norma de responsabilidade dos sócios e administradores, fixada pelo artigo 135 do CTN, sob pena de violar não apenas o artigo 128 do CTN, como, igualmente, os princípios da capacidade contributiva e do não confisco.

Contudo, a objeção é inócua, visto que, conforme visto nos parágrafos precedentes, acha-se demonstrado nos autos que, efetivamente, o senhor José Fernando, na condição de administrador da Sociedade de Gestão, deliberadamente praticou atos com violação de lei, os quais tiveram como resultado a omissão no recolhimento das obrigações tributárias exigidas pelo presente lançamento. Assim, encontra-se plenamente justificada a sua qualificação como responsável solidário pelo crédito tributário lançado”.

106. Ressalte-se que, conforme exposto nos itens (nas premissas de aplicabilidade do artigo 61 da Lei nº 9.891/95 (itens 34 a 44), cabe ao contribuinte o ônus de comprovar/identificar os beneficiários e a ocorrência da operação **ou** causa dos pagamentos, e ao Fisco cabe o ônus de demonstrar que o contribuinte se recusou a identificar os beneficiários.

107. Diante do exposto, em vistas das premissas técnicas desenvolvidas nos itens 85 a 90 (pressupostos de aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN), deve ser mantida a responsabilidade pessoal do Sr. José Fernando **com relação à parcela do lançamento relativa aos valores pagos a beneficiários não identificados**, planilha de fls. 6144/6146.

Conclusão

Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER dos RECURSOS interpostos e, no mérito, DAR-LHES PARCIAL PROVIMENTO **para afastar** (i) a exigência do IRRF à alíquota de 35% com relação aos beneficiários identificados (**I.2. Dos Beneficiários Identificados** - itens 46 a 57); (ii) a multa qualificada de 150%; (iii) a responsabilidade solidária atribuída a Sra. Cláudia Aparecida Pereira; e (iv) a responsabilidade solidária atribuída ao Sr. José Fernando Pinto **com relação à parcela do lançamento relativa aos valores pagos a beneficiários identificados**, planilha fls. 6147/6177.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

Voto Vencedor

Conselheira Eva Maria Los, Redatora designada

1. Trata este voto vencedor do lançamento de IRRF sobre pagamentos efetuados a sócios da empresa e terceiro (beneficiários identificados), porém sem causa; citando o Relatório deste Acórdão, que transcreveu trechos do relatório constante da decisão de piso:

b) Pagamentos sem causa

De maneira sucinta, foi levantado o presente débito (pagamentos sem causa) tendo como fatos geradores as saídas bancárias destinadas ao:

- Pagamento de viagens e despesas relacionadas a aeronaves e embarcações;*
- Aquisição de trator em nome de terceiro;*
- Aquisição de entidades e educacionais para os sócios e para o seu filho Sthefano;*
- Aquisição de bens de consumo para os sócios (eletrodomésticos, roupas sociais);*
- Pagamentos de serviços realizados na residência dos sócios”.*

2. Consta ainda da transcrição que:

No entanto, como será demonstrado, foram distribuídos aos sócios da fiscalizada dividendos provenientes das outras instituições pertencentes ao grupo UNIESP. O que se constatou foi que, tendo como ponto de convergência seu sócio José Fernando Pinto da Costa, a Sociedade Administradora concentrou as receitas de grupo econômico de fato (UNIESP) formado em conjunto com outras empresas de José Fernando e Claudia Aparecida (dentre as quais a IESP), muitas delas usufrutuárias de isenções tributárias e receptoras de créditos provenientes do FIES (...). Uma vez que o casal Costa controlava a totalidade destas empresas, os recursos foram utilizados livremente pela fiscalizada, também por ela administrada. Por meio de José Fernando, a Sociedade gerenciou não somente as receitas do grupo, mas também o pagamento de suas despesas, inclusive operacionalizando estes pagamentos, de maneira que os recursos excedentes pudessem ser apropriados pela família Costa.

3. Consta também do Relatório do voto supra que:

10. Assim, para a fiscalização, a pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não seja comprovada mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do IR-Fonte à alíquota de 35%. Também estará sujeita à incidência na fonte, à mesma alíquota, a remuneração indireta paga a diretores e gerentes, na forma de pagamentos de despesas e oferecimentos de vantagens não incorporadas na remuneração do beneficiário, como constatado no presente caso.

4. Ainda conforme o Relatório do voto, a Recorrente argumentou:

(...) (iii) a cobrança de IRRF à alíquota de 35% é instrumento jurídico de caráter excepcional, aplicável somente nos casos em que o Fisco se vê impossibilitado de verificar se houve o devido recolhimento do imposto por aquele que efetivamente auferiu renda; (iv) a fiscalização não somente apontou os sócios como beneficiários de alguns pagamentos, como também lavrou, em face deles, auto de infração visando à cobrança de IRPF;(...)

(...)

Cumprе apontar que, em pesquisa no sistema COMPROT, foram encontrados os processos administrativos fiscais em face das pessoas físicas para a cobrança de IRPF: (i) processo nº10437.721980/2017-68 em face do Sr. José Fernando Pinto da Costa; e (ii) processo nº10437.721981/2017-11 em face da Sra. Cláudia Aparecida Pereira.

1 IRRF x IRPF

5. A exigência de IRRF nos presentes autos, teve base legal nos arts. do 674 e 675 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), que se referem ao art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Art.674. Está sujeito à incidência do imposto, 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§1º A incidência prevista neste artigo 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

§2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §2º).

§3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º).

Art.675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, §2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º). §1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º).

§2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §2º). (Grifou-se.)

6. A redação desses artigos foi mantida no Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que revogou o RIR de 1999:

Art.730. Fica sujeito à incidência do imposto sobre a 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, caput).

§ 1º A incidência de que trata o caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto sobre a renda na fonte no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido e caberá o reajustamento do rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto sobre a renda (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º).

Art.731. A falta de identificação do beneficiário das despesas e das vantagens a que se refere o art. 679 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários implicarão a tributação exclusiva na fonte dos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, §2º; e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, caput e §1º).

§1º Considera-se vencido o imposto sobre a renda na fonte no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §2º).

§2º O rendimento será considerado líquido e caberá o reajustamento do rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto sobre a renda (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º).

7. Cabe citar antes de mais nada o julgamento proferido pela CSRF no Acórdão nº 92021-004301, de 20 de julho de 2016:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF
Ano calendário: 2005, 2006, 2007 DESPESAS PESSOAIS DO SÓCIO
PAGAS PELA EMPRESA. DESCARACTERIZAÇÃO DE MÚTUO.
REMUNERAÇÃO INDIRETA. PAGAMENTO SEM CAUSA.
INCIDÊNCIA EXCLUSIVA NA FONTE.*

Constatado o pagamento de remuneração indireta, sem a respectiva adição à remuneração direta, ou verificando-se o pagamento efetuado sem causa, em ambos os casos o Imposto de Renda passa a ser devido exclusivamente na fonte, que assume o ônus do tributo.

Recurso Especial do Procurador conhecido e negado

(...)

A matéria suscitada é a natureza e forma de tributação dos rendimentos que deram origem à aplicação da multa de ofício isolada e juros de mora isolados. Ditos rendimentos dizem respeito ao pagamento, pela empresa, de despesas pessoais de seu sócio, mediante operações de empréstimo que foram descaracterizadas como tal. Nesse passo, o Imposto de Renda incidente sobre ditos rendimentos foi exigido do beneficiário pessoa física, por meio de outro processo, e da pessoa jurídica foram exigidos multa e juros isolados pela falta de retenção, por meio do presente processo.

No caso do acórdão recorrido, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, entendendo-se incabível a exigência em face da pessoa física, tendo em vista tratar-se de autuação com base em incidência exclusiva na fonte (art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, conforme o Auto de Infração, ou ainda o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, conforme entendeu a Relatora).

(...)

Primeiramente, cabe esclarecer que o Imposto de Renda pressupõe uma série de incidências, cada qual adequada a uma determinada situação concreta. Nesse passo, verifica-se que os rendimentos objeto da presente autuação foram classificados pela própria fiscalização como sendo remuneração indireta, por isso mesmo foi citado o art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, no Auto de Infração. Dito dispositivo legal assim estabelece:

"Art. 74. Integração a remuneração dos beneficiários:

I a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica; b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente; II as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa; b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados; c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros; d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento. (grifei)

Claro está que o comando para que seja identificado o beneficiário da despesa e para que esta seja adicionada aos salários é dirigido à empresa e, caso ela não o faça, ditos valores devem sujeitar-se à tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 35% (conforme art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995). Tal sistemática é obviamente incompatível com a tributação dos rendimentos na pessoa física do beneficiário (...)

(...) (Grifou-se.)

8. Também é pertinente o Acórdão nº 9202-002.893, de 11/09/2013, também da CSRF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 A redação do caput art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 e do seu parágrafo primeiro mencionam que a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, incide quando: i) houver pagamento a beneficiário não identificado; houver pagamento sem causa; iii) e ainda, na hipóteses de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991 (redação do na parte final do parágrafo primeiro).

O § 2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991 trata exatamente da tributação exclusiva na fonte pela inobservância do disposto no referido art. 74.

O art. 74, II da Lei nº 8.383, de 1991 prevê que integra a remuneração dos beneficiários as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores e o art. 74, §1º da referida Lei disciplina que deve a empresa identificar os beneficiários das despesas e adicionar aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

Por ter havido concessão de remuneração indireta a diretores da empresa (art. 74, II da Lei nº 8.383, de 1991), cujos valores não foram adicionados as respectivas remunerações, na época própria, estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte a uma alíquota de 35%, conforme disciplina contida art.61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995 (parte final), ante a inobservância art. 74, § 1º da Lei nº 8.383, de 1991, que prevê a obrigação da empresa adicionar aos respectivos salários as remunerações indiretas, de acordo com o que disciplina art. 74, § 2º da Lei nº 8.383, de 1991.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso da Fazenda Nacional e negar provimento ao recurso especial do Contribuinte.

(...)

Recurso especial do contribuinte.

Em seu recurso especial, o contribuinte revela seu inconformismo com o provimento do Recurso de Ofício, em razão da ilegalidade da cobrança do IRRF lançado, que contraria a norma legal e os fatos apresentados nos autos, uma vez que perfeitamente identificados os destinatários dos recursos e as causas dos pagamentos, situação que exclui a incidência do art. 61 da Lei nº 8.981/95, além de se constituir em dupla cobrança do imposto de renda sobre o mesmo rendimento, considerando que estes recursos já foram tributados nas pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos, fatos provados nos autos.

(...)

Voto (...)

A discussão neste colegiado restringe-se sobre a interpretação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, combinado com o art. 74, § 2º da Lei 8.383, de 1991.

A redação do caput art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 e do seu parágrafo primeiro mencionam que a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, incide quando: i) houver pagamento a beneficiário não identificado; houver pagamento sem causa; iii) e ainda, na hipóteses de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991 (redação do na parte final do parágrafo primeiro):

"Art. 61 Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

*§ 1º A incidência prevista no caput aplicase, 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 sua causa, **bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991.**"*

(GRIFEI)

O § 2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991 trata exatamente da tributação exclusiva na fonte pela inobservância do disposto no referido art. 74:

Art. 74 – Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I – a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

*a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica; b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente; II – **as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:***

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa; b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados; c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros; d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens no item I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento.

Por seu turno o art. 74, II da Lei nº 8.383, de 1991 prevê que integra a remuneração dos beneficiários as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores e o art. 74, §1º da referida Lei disciplina que deve a empresa identificar os beneficiários das despesas e adicionar aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

Há de se esclarecer que a remuneração indireta concedida a beneficiários identificados refere-se a a benefícios concedidos à diretores da empresa, conforme detalham o Relatório Fiscal (fls. 326 a 328) e o Auto de Infração (fls. 333 e 334).

Ou seja, por ter havido concessão de remuneração indireta a diretores da empresa (art. 74, II da Lei nº 8.383, de 1991), cujos valores não foram adicionados as respectivas remunerações, na época própria, estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte a uma alíquota de 35%, conforme disciplina contida art. 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995 (parte final), ante a inobservância art. 74, § 1º da Lei nº 8.383, de 1991, que prevê a obrigação da empresa adicionar aos respectivos salários as remunerações indiretas, de acordo com o que disciplina art. 74, § 2º da Lei nº 8.383, de 1991.

9. Os textos transcritos evidenciam que cabe a exigência de IRRF sobre benefícios pagos pela empresa a seus sócios diretores, se estes não incluíram os valores recebidos nos seus rendimentos oferecidos à tributação.

10. Destaque-se que não se está a julgar, nesta Resolução o mérito de se lançar IRRF em relação à Pessoa Jurídica pagadora e IRPF em relação às Pessoas Físicas beneficiárias dos pagamentos, questão que será objeto do julgamento, após retorno da diligência.

11. A Relatora aponta que foram lavrados, por ocasião da mesma fiscalização, autos de infração exigindo IRPF em face dos sócios-diretores da autuada: (i) processo nº10437.721980/2017-68 em face do Sr. José Fernando Pinto da Costa; e (ii) processo nº10437.721981/2017-11 em face da Sra. Cláudia Aparecida Pereira.

2 Conclusão.

À vista do exposto e para subsidiar futura discussão dos autos, voto por devolver este processo às DRF de jurisdição a fim de que:

- a. clarifique se as exigências de IRPF nos processos: nº 10437.721980/2017-68 em face do Sr. José Fernando Pinto da Costa; e nº10437.721981/2017-11 em face da Sra. Cláudia Aparecida Pereira, se referem aos mesmos pagamentos autuados como pagamentos sem causa, no presente processo, com a exigência de IRRF;
- b. apresente Relatório demonstrando quais pagamentos são os mesmos, caso não correspondam à totalidade dos pagamentos sem causa;
- c. cientificar ambos beneficiários, Sr. José Fernando Pinto da Costa; e Sra. Cláudia Aparecida Pereira, concedendo-lhes prazo para apresentarem suas considerações;
- d. em seguida, retornar os autos ao CARF, para julgamento.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los