



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721110/2017-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.950 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2024
Recorrente SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTAO PATRIMONIAL LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)
Ano-calendário: 2012

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA A BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS. CAUSA IDENTIFICADA PELA FISCALIZAÇÃO. REMUNERAÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL DISTINTA NÃO ELEITA.

A percepção de que a autoridade fiscal identificou exaustivamente a causa dos pagamentos a beneficiários identificados, cuja natureza de remuneração indireta ficou clara na análise procedida pelo TVF e reconhecida pelo Acórdão Recorrido, torna improcedente o lançamento calcado na primeira parte do 1º do art. 61, § da Lei nº 8.981/95. Havendo identificação da causa, a situação fática não se amolda à norma construída pela fiscalização a partir da primeira parte da hipótese legal descrita no §1º e, tratando-se de pagamentos cuja causa é a remuneração indireta dos sócios e seus familiares, a fundamentação jurídica cabível somente poderia ser aquela prevista na parte final do §1º, que faz remissão aos casos de remuneração indireta, previstos no §2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. ÔNUS DO FISCALIZADO.

À fiscalização compete questionar ao fiscalizado os destinatários dos pagamentos identificados. A partir do momento em que a fiscalização o intima para identificar respectivos beneficiários e apresentar documentação comprobatória correspondente, transfere-se ao fiscalizado o ônus probatório, pois a ele compete manter sua documentação fiscal e contábil em ordem e amparada por documentação de suporte, bem como apresentar esclarecimentos à fiscalização.

MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA. INSUFICIÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO DOLO ESPECÍFICO.

A demonstração do dolo específico demandaria prova robusta do caráter volitivo da ocultação do beneficiário ou da causa, que não restaram comprovados. A contabilização de uma série de gastos pessoais da família do presidente considerados pela fiscalização como pagamentos sem causa aos sócios, contabilizados como “Adiantamentos de Dividendos” ao Presidente, em conta específica do Livro Razão, inclusive auxilia a fiscalização a identificar que tratavam-se de despesas pessoais do presidente custeadas pela sociedade,

auxiliando a fiscalização a chegar ao elevado nível de profundidade de seus trabalhos fiscais.

Também a insuficiência dos esclarecimentos no sentido de demonstrar que eletrodomésticos entregues na residência do sócio teria sido utilizados na entidade, embora não convençam no contexto em questão, não revelam dolo, mas mera falta de comprovação da vinculação do gasto com a sociedade, que poderia dar ensejo à glosa da despesa em lançamento tributário próprio.

Por fim, alegações de confusão patrimonial entre as varias pessoas jurídicas do grupo econômico são irrelevantes para aferir dolo específico na ocultação da causa ou do beneficiário dos pagamentos questionados.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO DO IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS.

Se o imposto retido na fonte de que trata o art. 61 da Lei nº 8.981/95 só pode ser lançado de ofício, não se sujeitando ao lançamento por homologação, não há ato a ser homologado que atraia o cômputo do prazo do art. 150 § 4º. É o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 114. “Súmula CARF nº 114: O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.”

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART.124, I DO CTN.

A aplicação do art. 124, I do CTN demanda a prova do interesse jurídico em comum. Ademais, tratando-se do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, se o pagamento foi feito pela sociedade justamente à própria sócia, que é a contribuinte do fato gerador da obrigação principal (afinal é quem auferiu renda), é contraditório falar em responsabilização por interesse comum entre responsável e contribuinte.

RESPONSABILIDADE. ADMINISTRADOR. ART. 135, III DO CTN.

A ausência de prova cabal do dolo específico em omitir da fiscalização quais seriam os beneficiários ou as causas dos respectivos pagamentos, impedem a responsabilização calcada no art. 135, III do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencido o conselheiro Renato Rodrigues Gomes, que votou por dar parcial provimento em menor extensão, mantendo a imputação de responsabilidade de José Fernando Pinto da Costa. Os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque acompanharam o voto do relator pelas suas conclusões. Os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque manifestaram interesse em apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança de IRRF à alíquota de 35% por pagamentos a beneficiários não identificados e por pagamentos sem causa a beneficiários identificados, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95 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.

Segundo as autoridades fiscais, a Pessoa Jurídica 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, mas com beneficiário identificado, 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.

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.

O Relatório do Acórdão Recorrido, de fls. 6.520 a 6.563 descreve bem os fatos, razão pela qual o transcrevo em parte.

“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 Cláudia 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 (aqui 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 05.548.640/000154 (Anexo 13 – “Consulta Cadastro Eça de Queirós”); b) Instituto Educacional Santo André Ltda. – ME, CNPJ 57.507.675/000159 (Anexo 14 – “Consulta Cadastro Santo André”); c) Associação Faculdade de Ribeirão Preto S/S Ltda., CNPJ 01.179.864/000185 (Anexo 15 – “Consulta Cadastro Ribeirão Preto”); d) OSAEC – Organização Santo Andreense de Educação, CNPJ 44.188.506/000141 (Anexo 16 – “Consulta Cadastro OSAEC”) e e) Diadema Escola Superior de Ensino Ltda., CNPJ 01.154.757/000100 (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 Cláudia 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”.

Após segregarem os pagamentos considerados sem beneficiário identificado e os pagamentos sem causa, a fiscalização intimou a Pessoa Jurídica para prestar esclarecimentos.

Sobre os pagamentos a **beneficiário não identificado** a fiscalização constatou, em síntese, o seguinte:

- (i) a não apresentação dos comprovantes solicitados foi considerada inescusável, pois afrontaria 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.

Em relação aos pagamentos **sem causa**, cujos beneficiários foram identificados 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.**

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

Especificamente sobre os pagamentos sem causa realizados 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% sobre a base de cálculo reajustada (*gross up*).

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.

A Multa de Ofício foi qualificada em face da alegada prática sonegatória, 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.

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”.

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

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

Segundo o termo de constatação, as pessoas físicas seriam donas do grupo econômico de fato (autodenominado grupo UNIESP), como eles mesmos admitem, e teria ficado evidente a confusão patrimonial estabelecida entre as entidades, especialmente em relação aos recursos financeiros e à sua administração. Esta confusão adveio, em grande parte, do fato de todas possuírem o mesmo núcleo de gestão, liderado, neste caso, por José Fernando Pinto da Costa.

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”.

Intimados em 24/11/2017 do lançamento a Pessoa Jurídica fonte (AR de fl. 6206), e as pessoas físicas, José Fernando 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.

O Acórdão Recorrido julgou improcedente a impugnação, nos termos do voto relator (fls. 6520/6563), cuja ementa recebeu a seguinte redação, *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”

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 Recorrido afirmou 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*”.

Cientificados da decisão 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.

Por fim, os sujeitos passivos requereram que fosse:

(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.

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.

Levado o feito a julgamento, foi proferida a **Resolução CARF nº 1201-000.653**, que, por maioria de votos, converteu o julgamento em diligência com o seguinte escopo:

“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 nº10437.721980/201768 em face do Sr. José Fernando Pinto da Costa; e (ii) processo nº10437.721981/201711 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 nº10437.721981/201-711 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.”

O Relatório de Diligência constatou que parte dos valores objeto de lançamento como pagamento sem causa na pessoa jurídica fonte foram autuados por omissão de rendimentos nas pessoas físicas Cláudia e José Fernando, apresentando relatório no qual aponta os pagamentos objeto de autuação em duplicidade.

“III – Conclusão

Parte da lavratura dos autos de infração nas pessoas físicas dos sócios foi baseada em valores constantes nos registros contábeis da Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial. Foram analisados os lançamentos contábeis que compuseram as colunas “Omissões de Cessões de Quotas a Pagar”, “Omissões de Gestão de Contratos” e “Omissões de Contratos de Cessão de Quotas” das tabelas 1 (referente à Sra. Cláudia) e 2 (referente ao Sr. José Fernando) deste relatório, extraídas do Termo de Verificação relativo aos autos de infração lavrados nos sócios.

Constatou-se que parte dos valores lançados como pagamentos sem causa na empresa Sociedade Administradora também foi levantada, posteriormente, como omissão de rendimentos no débito lavrado nos sócios. A discriminação individualizada dos valores lançados nos sócios e na empresa encontra-se nos seguintes anexos: Anexo 1 - “Lançamentos conta 21110006”, Anexo 2 - “Lançamentos conta 11702” e Anexo 3 - “Lançamentos conta 13301”.

Já em relação aos demais valores (coluna “Omissões Confessadas” da tabela 1 e colunas “Omissões Confessadas” e “Omissões Presidente” da tabela 2) não há que se falar em duplicidade, uma vez que eles não fizeram parte do auto de infração lavrado contra a Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial.”

Intimadas as partes, os Responsáveis não se manifestaram e a Contribuinte apresentou a “Impugnação” de fls. 6.773 e ss., na qual traz aos autos novo recurso, sem dialogar com o Relatório de Diligência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 Admissibilidade

O Recurso Voluntário conjunto já foi admitido por ocasião da prolação da Resolução CARF n.º 1201-000.653, tratando-se de questão prejudicada.

2 Preliminar de decadência

A preliminar de decadência demanda, *a priori*, a avaliação da qualificação da multa de ofício, já que a qualificação teve como causa condutas que afastam a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, atraindo o cômputo do prazo decadencial conforme o art. 173, I do mesmo código, quais seja, o dolo, a fraude ou a simulação.

Por tal razão, a matéria será tratada topograficamente neste voto após a avaliação do cabimento da qualificação da penalidade.

3 Mérito

A apreciação do mérito da autuação em si deve ser dividida em dois blocos iniciais, conforme a causa da aplicação do art. 61 da Lei n.º 8.981/95.

A cobrança do Imposto de Renda Retido exclusivamente na fonte à alíquota de 35% sobre base de cálculo reajustada decorreu da identificação de pagamentos enquadrados em duas situações distintas:

(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, mas com beneficiário identificado, no período entre 03/01/2012 e 03/12/2012.

A terceira hipótese prevista pelo art. 61, §1º, da Lei n.º 8.981/95 para a incidência do IRRF exclusivo na fonte à alíquota de 35%, qual seja, a constatação do pagamento de remuneração indireta constante na parte final do §1º (“bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei n.º 8.383, de 1991.”), não foi abordado pela autoridade autuante.

3.1 BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS

A parcela da autuação fundada na não identificação dos beneficiários dos pagamentos encontra-se mais bem descrita a partir das fls. 229 do e-processo, página 172 e seguintes do Termo de Verificação Fiscal.

Acerca destes pagamentos, os Recorrentes insurgem-se sob a ótica da decadência, que será avaliada após a análise da qualificação da penalidade, conforme esclarecemos em tópico próprio anterior, bem como sob a ótica da distribuição do ônus da prova.

Os Recorrentes também alegam que seria ônus da fiscalização comprovar que os pagamentos não tiveram os beneficiários identificados. Vejamos:

“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 (...).”

A princípio a alegação procede, mas tal ônus é transferido ao sujeito passivo a partir do momento em que a fiscalização o intima para identificar respectivos beneficiários e apresentar documentação comprobatória correspondente, pois compete ao Contribuinte manter sua documentação fiscal e contábil em ordem e amparada por documentação de suporte, conforme artigo 264 do RIR/99, bem como apresentar esclarecimentos à fiscalização.

No caso, o contribuinte foi devidamente intimado a identificar os beneficiários dos pagamentos listados no Anexo A do Termo de Verificação Fiscal, mas não o fez, razão pela qual esta parcela do lançamento mantém-se hígida.

3.2 BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS

Já sobre os beneficiários identificados, cabe-nos, apreciar a argumentação meritória distinta. Três principais teses devem ser enfrentadas e este respeito:

- 1) A tese de que havendo a identificação dos beneficiários não pode subsistir o lançamento nos termos do art. 61 da lei n.º 8.981/95;
- 2) A tese de que a causa dos pagamentos era conhecida e foi identificada pela fiscalização, que, portanto, não deveria efetuar o lançamento nos termos do art. 61 da lei n.º 8.981/95; e
- 3) A tese de que houve lançamento sobre a mesma grandeza contra os beneficiários dos pagamentos, o que seria vedado, confirmando que a causa dos pagamentos era conhecida.

3.2.1 *A identificação dos beneficiários permite o lançamento do IRRF de que trata o art. 61 da lei n.º 8.981/95?*

O voto vencido quando da prolação da Resolução CARF anunciou encampar a tese defendida pela defesa, de que a ausência de identificação da causa dos pagamentos não pode ensejar a aplicação do IRRF de que trata o art. 61 da Lei n.º 8.981/95 quando os beneficiários forem identificados.

“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 n.º 3000/1999 (RIR/99) e artigo 61 da Lei n.º 9.891/1995, *verbis*:

“Lei n.º 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 n.º 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.”

(...)

“35. A partir da leitura dos dispositivos acima, especificamente o artigo 61 da Lei n.º 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 identifica-los, aplica-se o disposto no *caput* do artigo 61 da Lei n.º 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 nº 9.891/95.

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 nº 8.891/95.

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 inoocorrência de causa 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 IRFonte 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 IRFonte. 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 isso, que o verdadeiro titular dos rendimentos seja apontado, legítima a imputação da tributação pelo IRFonte.”

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, atuando 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 IRFonte “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 IRFonte. 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 IRFonte 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.”

A então relatora estabeleceu uma relação de equivalência entre os termos “pagamento” (do *caput*) e “operação”, (do parágrafo primeiro), e dela extraiu uma relação alternativa pela qual, comprovado o pagamento ou a causa, o contribuinte lograria êxito em afastar a aplicação do art. 61.

Dirirjo quanto à equivalência dos termos. O §1º pressupõe a existência de pagamento para então confirmar a incidência da tributação prevista no *caput* quando não seja identificada a operação ou sua causa.

“§ 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.” (g.n.)

Admitir a equivalência dos termos levaria à paradoxal conclusão de que seria possível cogitar de um pagamento efetuado cujo pagamento (operação) não foi comprovado.

A redação do parágrafo primeiro prevê a incidência do IRRF de 35% “*quando não for comprovada a operação ou a sua causa*”, ou seja, quando *qualquer um desses dois elementos* não restar comprovado.

Na época da edição do art. 61 da Lei nº 8.981/95, a alíquota máxima do Imposto de Renda das Pessoas Físicas era justamente a de 35%, conforme preconizava o artigo 62 da mesma lei. Por isso a ausência de identificação do beneficiário é harmônica com as consequências do art. 61. Se não é possível conhecer o beneficiário e verificar se ele omitiu receitas, o Fisco não poderá dele exigir o Imposto de Renda e os montantes a ele entregues pela fonte serão líquidos do Imposto. Por isso, exige-se *exclusivamente* da fonte o tributo, à alíquota máxima que poderia incidir sobre a pessoa física (na época, de 35%).

Ocorre que a despeito da revogação da hipótese que elevava a tributação da pessoa física para 35%, permaneceu no ordenamento a alíquota prevista pelo art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Sob esta ótica, concordo que a interpretação literal do dispositivo leva a uma tributação excessiva e extrapola a pretensão do legislador quando previu a hipótese. Entretanto, talvez seja justamente esta uma daquelas situações em que a vontade do legislador se perde no tempo e acaba adulterada por redações legais que ampliam o escopo originalmente idealizado pelo legislador, criando vida própria.

Entretanto, penso que a interpretação pretendida pela defesa, muito embora busque a teleologia da norma e sua harmonização com o sistema jurídico como um todo, demandaria uma adulteração do texto legal, que estabelece a concomitância dos requisitos.

Em síntese, concordo que se trata de exigência desprovida de sentido e desconexa com a teleologia da norma nos casos em que o beneficiário foi identificado, mas, neste estágio de meu pensar, não consigo vislumbrar no texto posto espaço para a interpretação do contribuinte.

Pelo exposto, afasto a tese de defesa.

3.2.2 A causa dos pagamentos era conhecida?

O segundo ponto de divergência diz respeito a se a causa das operações era ou não conhecida.

O Relatório do Acórdão Recorrido antecipa que a causa dos pagamentos cujos beneficiários foram identificados, discriminados no Anexo G – “Pagamentos sem causa diversos - Consolidação” e Anexo I – “Pagamentos sem causa – Cotas”, era conhecida.

Vejam os seguintes excertos do Acórdão Recorrido:

“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.

- Sobre os pagamentos sem causa aos sócios, merece menção o disposto no § 1º do artigo 61 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995. O dispositivo é 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%. Assim, a pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.
- Também está 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.
- Trata-se de uma presunção legal do tipo juris tantum (relativa), e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção. Assim, cumprido o ônus atribuído à Fazenda Pública, que é o identificar os pagamentos efetuados pela contribuinte, cabendo a ela (contribuinte) o encargo de comprovar a operação que deu causa a esses pagamentos.
- Restou comprovada a infração pagamento sem causa a sócios, ano-calendário de 2012 conforme fatos descritos neste Termo de Verificação Fiscal. A base legal dos lançamentos é o já citado artigo 674, §1º, do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99) combinado com a Lei 8.981/95, artigo 61, §1º.”

Uma das causas reconhecidas pelo Acórdão Recorrido (a aquisição de quotas de entidades educacionais para os sócios e para o seu filho Sthefano) é reconhecida no próprio título do Anexo ao TVF (Anexo I – “Pagamentos sem causa – Cotas), confirmando que a causa dos pagamentos, a que título se deram e qual seu destino jurídico, era conhecida.

A leitura do TVF deixa claro o conhecimento da causa, reconhecido pelo Acórdão Recorrido. Conforme se verifica a partir das fls. 234 no item “b) Dos pagamento sem causa”, a fiscalização exporá um a um os pagamentos deixando nítido o conhecimento de sua causa.

É o que verificamos ao longo dos itens “b.1) Aeronaves” — e seus subitens “b.1.1) Viagens de helicóptero”, “b.1.2) Aeronave PP-UNI” — em que resta comprovado o uso de aeronaves custeadas pela Contribuinte para atender a interesses particulares dos sócios a partir do profundo trabalho fiscal. Também no item “b.2) Embarcação”; nos quais fica claro o custeio de uma embarcação para uso particular do sócio José.

No item “b.3) Aquisição de trator”, a fiscalização demonstra que um trator foi adquirido para o diretor Executivo da entidade, o Sr. Nivaldo Fernandes Gualda.

No item “b.4) Aquisição de entidade educacional para os filhos dos sócios”, a fiscalização revela ter desvendado o uso de recursos da Contribuinte para adquirir para os filhos dos sócios quotas de uma entidade educacional.

A mesma lógica de desvio de recursos da entidade para os sócios foi identificada nos itens “b.5) Despesa veículo Mercedes do filho do sócio”, “b.6) Conta contábil “Bens em poder de terceiros”, “b.7) Compras de bens” — “b.7.1) Eletrodomésticos” — “b.8) Contratação de serviços”, “b.9) Aquisição de Cotas de Capital Social (conta contábil Cessão de Cotas a Pagar –2.1.1.10.006)”

Por tal razão, justamente, o Acórdão Recorrido entendeu que os pagamentos em questão configurariam remuneração indireta dos sócios da Contribuinte.

Fica claro, portanto, que a causa dos pagamentos relacionados nos Anexos G e I da autuação era conhecida, o que afasta a incidência do art. 61, parágrafo primeiro, da Lei n.º 8.981/95 na parcela utilizada para fundamentar a autuação.

A causa “remuneração indireta” era uma causa pertinente aos negócios sociais? Evidentemente não, mas pertinência do gasto às atividades sociais é requisito para a dedutibilidade dos correspondentes gastos, mas não para determinar a incidência do IRRF previsto pela parte intermediária do art. 61 da Lei 8.981/95, que demanda tão somente o conhecimento da causa que permita a adequada identificação da carga tributária que incidirá sobre seu beneficiário.

Se a causa era conhecida e consistia justamente em remunerar indiretamente o sócio, poderia a autoridade autuante ter fundamentado o lançamento na terceira parte do §1º do art. 61 da Lei n.º 8.981/95, que por meio de remissão à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei n.º 8.383, de 1991, atribui à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção do IRRF à alíquota de 35%, sobre a base de cálculo reajustada e a título exclusivo.

Entretanto, a autoridade autuante optou por subsumir os fatos a outra hipótese prevista no mesmo §1º, inaplicável quando o pagamento tem causa conhecida.

Por fim, a título argumentativo, o Relatório de Diligência confirmou que parte dos valores cujas causas foram consideradas não comprovadas ensejaram lançamento contra as pessoas físicas beneficiárias, o que confirma o conhecimento da causa (remuneração indireta dos sócios) e impede, no mínimo, a manutenção concomitante de ambas as autuações, conforme se verá no tópico seguinte.

Assim, entendo demonstrada a causa dos pagamentos e a improcedência do lançamento quanto aos beneficiários identificados.

3.2.3 Houve tributação da mesma grandeza na pessoa física – inadmissibilidade de dupla tributação

Subsidiariamente, caso superado pelo colegiado o tópico antecedente, é inescapável a constatação de que houve dúplice cobrança sobre as mesmas grandezas. Se por um lado os pagamentos cuja causa considerou-se não comprovada foram objeto do lançamento

contra a fonte pagadora, constatou a autoridade diligenciante que em grande parte foram também lançados como omissão de rendimentos dos beneficiários pessoas físicas José Fernando e Cláudia. Nas palavras da DRF diligenciante:

“III – Conclusão

Parte da lavratura dos autos de infração nas pessoas físicas dos sócios foi baseada em valores constantes nos registros contábeis da Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial. Foram analisados os lançamentos contábeis que compuseram as colunas “Omissões de Cessões de Quotas a Pagar”, “Omissões de Gestão de Contratos” e “Omissões de Contratos de Cessão de Quotas” das tabelas 1 (referente à Sra. Cláudia) e 2 (referente ao Sr. José Fernando) deste relatório, extraídas do Termo de Verificação relativo aos autos de infração lavrados nos sócios.

Constatou-se que parte dos valores lançados como pagamentos sem causa na empresa Sociedade Administradora também foi levantada, posteriormente, como omissão de rendimentos no débito lavrado nos sócios. A discriminação individualizada dos valores lançados nos sócios e na empresa encontra-se nos seguintes anexos: Anexo 1 - “Lançamentos conta 21110006”, Anexo 2 - “Lançamentos conta 11702” e Anexo 3 - “Lançamentos conta 13301”.

Já em relação aos demais valores (coluna “Omissões Confessadas” da tabela 1 e colunas “Omissões Confessadas” e “Omissões Presidente” da tabela 2) não há que se falar em duplicidade, uma vez que eles não fizeram parte do auto de infração lavrado contra a Sociedade Administradora e Gestão Patrimonial.”

A dupla exação certamente não pode coexistir, seja por tratar-se de *bis in idem*, seja porque o Imposto de Renda Retido na Fonte de que trata o artigo nº 61 da Lei nº 8.981/95 é exigido *exclusivamente* na fonte, como bem afirma o próprio *caput* do dispositivo.

Mas qual deve subsistir? O IRRF de 35% lançado contra a fonte pagadora, ou o lançamento contra as Pessoas Físicas?

Entendo que, em tese, havendo identificação dos beneficiários sem a identificação da causa, deve prevalecer a incidência do art. 61 da Lei nº 8.981/95, por prever tributação exclusiva na fonte e tratar-se de disposição contida em lei especial. Dessa maneira, para aqueles que entendem não ter restado comprovada a causa dos pagamentos a beneficiários identificados, ao menos não se há de admitir o *bis in idem*, até por vedação contida no próprio artigo 61 que classifica a tributação por ele disparada como exclusiva na fonte.

Entretanto, o artigo nº 61 da Lei nº 8.981/95 é de aplicação residual às hipóteses nele prescritas, e a causa dos pagamentos restou comprovada e reconhecida pela própria autoridade lançadora. Dessa maneira, o lançamento que atingiu parte desses pagamentos reputando-os como rendimentos tributáveis omitidos pelas pessoas físicas confirma o conhecimento da causa, ao menos para a parcela dos lançamentos que atingiu base também lançada contra as pessoas físicas.

4 Qualificação da multa de ofício

Com a exoneração parcial do crédito tributário relativo aos pagamentos a beneficiários identificados cuja causa considerou-se não comprovada, a aplicação da multa de ofício resta prejudicada.

A despeito disso, remanesceu hígida a autuação quanto aos pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, o que demanda a análise da qualificação da penalidade, que também será útil caso esta relatoria seja vencida quanto à exoneração do lançamento relativo aos pagamentos a beneficiários identificados cuja causa não foi comprovada.

A fiscalização qualificou a penalidade por entender demonstrada a “sonegação” (artigo 71 da Lei n.º 4.502/1964).

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

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

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

Alega, para tanto, que a “*contabilização dos fatos que alterariam a situação econômica do contribuinte foi feita de maneira a ocultar do Fisco pagamentos de remuneração aos sócios*”, bem como que o contribuinte teria optado pela confusão de sua contabilidade para “*dificultar a análise dos fatos relacionados a cada registro contábil*”

A qualificação da penalidade foi mantida pela DRJ, que entendeu caracterizada a sonegação pelos seguintes fatos:

“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 Cláudia 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 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.”.

A demonstração do dolo específico demandaria prova robusta do caráter volitivo da ocultação do beneficiário ou da causa, que não restaram comprovados.

A própria contabilização de uma série de gastos pessoais da família do presidente considerados pela fiscalização como pagamentos sem causa aos sócios, se deu sob o título de “Adiantamentos de Dividendos” ao Presidente, em conta específica do Livro Razão, o que inclusive auxilia a fiscalização a identificar que se tratavam de despesas pessoais do presidente custeadas pela sociedade, auxiliando a fiscalização a chegar ao elevado nível de profundidade de seus trabalhos fiscais.

Também os esclarecimentos insuficientemente prestados, de que determinados eletrodomésticos entregues na residência do sócio teriam sido utilizados na entidade, embora não convençam no contexto em questão, não revelam dolo, mas mera falta de comprovação da vinculação do gasto com a sociedade, que poderia dar ensejo à glosa da despesa em lançamento tributário próprio.

Tampouco alegações de confusão patrimonial entre as varias pessoas jurídicas do grupo econômico são relevantes para aferir dolo específico na ocultação da causa ou do beneficiário dos pagamentos questionados.

Por fim, admitir a qualificação da penalidade relativamente aos pagamentos feitos a beneficiários não identificados implicaria admitir como causa da qualificação a mesma causa da incidência do tributo na forma do artigo nº 61 da Lei nº 8.981/95, o que viola a inteligência das súmulas CARF nºs 14 e 25, que demandam a verificação do dolo com base em elemento adicional à própria hipótese de incidência tributária.

5 Responsabilidade solidária

A Responsabilidade solidária de José Fernando, o Presidente da Pessoa Jurídica, foi calcada nos artigos 124, I e 135 III do CTN. Já a responsabilidade de sua esposa Cláudia, também sócia da Contribuinte mas sem cargo de administração, foi imputada tão somente com base no art. 124 do CTN.

Vale inicialmente analisarmos o art. 124, I.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

O Conselheiro José Eduardo Genero Serra, ao relatar o Processo n.º 10950.723660/2016-52, manifestou visão alinhada ao Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 04/18, norma interpretativa que dispõe sobre a responsabilidade tributária prevista no artigo 124, inciso I.

O Conselheiro considerou que o referido parecer trouxe importantes delineamentos acerca desse tema tratado de maneira pouco minudente no Código Tributário Nacional, inclusive com a fixação de entendimento segundo o qual o interesse comum deveria alcançar não somente o ato lícito que gerou a obrigação tributária, mas também o ato ilícito que a desfigurou. Cito trechos oportunos para o caso:

10. Cabe observar que a responsabilização tributária pelo inciso I do art. 124 do CTN (doravante simplesmente denominada "responsabilidade solidária") não pode se dar de forma indiscriminada, sem uma delimitação clara do seu alcance. Ela não se confunde com a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN, não obstante em algumas situações poderem estar presentes os elementos de ambas as responsabilidades. Seu signo distintivo é o interesse comum, e é por ele que a presente análise se inicia.

Sobre o Interesse Comum

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

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

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

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

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

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

14. Para se chegar a essa conclusão, deve-se levar em conta que a interpretação do inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (CF), o qual deve ser aplicado pelo seu duplo aspecto: (i) substantivo, em que a graduação do caráter pessoal

do imposto ocorre "segundo a capacidade econômica"; (ii) adjetivo, na medida em que é facultado à administração tributária "identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte". (...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

(...)

27.1. Casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964: (...)

27.2. Apesar de a sonegação e a fraude (no sentido strictu sensu de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964) englobarem, em regra, a simulação, esta tem um espectro de incidência mais abrangente. Se o conceito de sonegação fiscal está ligada diretamente ao lançamento, a simulação pode ocorrer em outras hipóteses, como no reconhecimento de direito creditório, desde que presentes os seus elementos caracterizadores, consoante art. 167 do Código Civil:

(...)

Planejamento tributário abusivo. Ocorrência da operação antes do fato gerador

29. A responsabilização solidária pela constatação de planejamento tributário abusivo é uma variável em relação à do cometimento de ato simulado. Vide julgado do CARF que entende serem tais operações fruto de simulação: (...)

30. Contudo, há a especificidade de se tratar de atos jurídicos complexos que não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real (abuso de forma). Por tal motivo desenvolve-se esse tema de forma específica, inclusive pelo fato de que tais operações são normalmente realizadas antes da ocorrência do fato jurídico tributário.

30.1. O interesse comum resta caracterizado na medida em que a personalidade jurídica não está em consonância com as prescrições legais do direito privado, tampouco corresponde ao resultado econômico desejado. Em verdade, trata-se de atos anormais de gestão, que atentaram contra o próprio objeto social da sociedade e cujos efeitos não podem e não devem ser opostos ao Fisco.

30.2. O planejamento tributário abusivo ora tratado é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com o único fito de reduzir ou suprimir tributo. A personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa, conforme arts. 116, parágrafo único, e 154 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, c/c art. 421 do Código Civil. Ora, nem o objetivo de obter lucro essa pessoa jurídica tem, pois esta apenas serve como meio para uma economia ilegítima para pagamento de tributo, contrariando o já mencionado princípio da capacidade contributiva. E daí se verifica a comunhão do interesse comum de todas elas, as quais não deixam de compor modalidade de grupo econômico irregular.

(...)

32. Como ocorrido em outras situações, o presente Parecer Normativo não tem por objetivo relacionar, de forma exaustiva, todas os negócios jurídicos que podem ser considerados planejamento tributário abusivo, até por depender da sua conformação e comprovação no caso concreto. Mas **citam-se três situações típicas em que se configura o interesse comum para a responsabilização solidária**, as quais podem estar todas presentes num mesmo planejamento: operações estruturadas em sequência, as realizadas com uso de sociedades-veículo e as que têm por objetivo o deslocamento da base tributável.

32.1. As **operações estruturadas em sequência** referem-se àquelas que contêm etapas em que cada uma, pretensamente isolada, corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com a subsequente com o fito de reduzir ou suprimir tributo devido. **Cada etapa dessa cadeia de operações estruturadas só faz sentido caso exista a etapa anterior e caso seja também deflagrada a operação posterior.** Conforme Greco: (...)

32.2. A **empresa-veículo (conduit company)** é uma pessoa jurídica intermediária utilizada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Muito comum é a utilização de Sociedade de Propósito Específico para tanto. **Em regra, ela se apresenta na estruturação de operações e em que há a utilização das mais diversas pessoas jurídicas, em direção única, com o fito de suprimir ou reduzir tributo devido.**

32.3. Já o deslocamento da base tributária ocorre mediante utilização de pessoas jurídicas distintas com o propósito de transferir receitas ou despesas entre uma e outra de forma artificial, sem substrato na realidade das atividades por elas desenvolvidas.

33. Enfim, nessas hipóteses em que há desproporção entre a forma jurídica adotada e a intenção negocial, com vistas a desfigurar ou manipular o fato jurídico tributário, está configurado o interesse comum a ensejar a responsabilização solidária. Cita-se mais um paradigmático julgado do CARF, que corrobora o aqui exposto: (...)

34. Ressalte-se, por fim, que para a responsabilização solidária há que restar comprovado o abuso da personalidade jurídica cuja existência é fictícia ou utilizada para uma sequência de transação com o fito de reduzir ou suprimir tributo. Esse nexo causal entre a artificialidade da personalidade jurídica e a operação em conjunta deve estar demonstrado, mesmo que mediante conjunto de provas indiciárias. Contudo, deve-se estabelecer que a pessoa jurídica ou física responsabilizada é partícipe direta e consciente da simulação. (...)” (grifei)

Extrai-se do parecer que, na visão das autoridades fiscais: (i) o responsável deve ter vínculo – de fato ou de direito - com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou; (ii) o exigido “*interesse comum*” deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, não bastando o mero proveito econômico; (iii) ensejam a responsabilidade o cometimento de ato ilícito com abuso de personalidade jurídica envolvendo grupo econômico irregular, evasão fiscal ou planejamento tributário abusivo; (iv) o ato ilícito tem de ser praticado com dolo.

A visão é interessante, pois identifica o interesse comum como uma situação fática decorrente de ato, comissivo ou omissivo, **doloso** pelo qual a pessoa responsabilizada contribua com a infração à legislação tributária, ainda que não se encontre no mesmo polo jurídico da relação que deu ensejo ao tributo. Por esta visão, o adquirente de bem imóvel que aceita lavrar a escritura por valor inferior ao de mercado contribui com a sonegação e portanto responde solidariamente pela obrigação tributária nos termos do art. 124, I do CTN ainda que não seja contribuinte do tributo sonegado.

A despeito de reconhecer lógica nessa posição, sou partidário da vertente que extrai do art. 124, I a necessidade de demonstração de interesse jurídico comum.

Na lição de Luís Eduardo Schoueri:

“Interesse comum só têm as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm “interesse comum” na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos. Note-se que o débito é um só, mas todos os condôminos se revestem da condição de sujeitos passivos solidários.

É importante destacar aqui que o art. 124, I, do CTN não define sujeito passivo. Ele apenas fixa, a partir do interesse comum, a solidariedade entre sujeitos

passivos, já definidos em outros dispositivos. De maneira mais clara, ainda com o exemplo do IPTU e dos condôminos: na inexistência de tal dispositivo, cada condômino de um mesmo apartamento pagaria o imposto relativo a sua quota. O art. 124, I, por sua vez, faz com que esses contribuintes sejam solidários. Ou seja: se inaplicável qualquer dispositivo legal que caracterize determinada pessoa como contribuinte ou responsável, não há como defini-la como sujeito passivo a partir do art. 124. O primeiro passo é verificar se é sujeito passivo para daí, num segundo passo, investigar se existe solidariedade entre os sujeitos passivos definidos pela lei.

O Supremo Tribunal Federal parece ter adotado essa interpretação, ao julgar a constitucionalidade de lei estadual que instituía a obrigação solidária de contadores por créditos tributários oriundos de infrações à legislação tributária, para as quais o contador, em alguma medida, houvesse concorrido. Na ocasião, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que a lei estadual invadira a competência da lei complementar na matéria. Nesse sentido, o Relator observou que a lei estadual teria disposto diversamente do CTN sobre quem pode ser responsável tributário, na medida em que incluiu “hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN”. O Supremo Tribunal Federal, portanto, parece ter entendido que, em primeiro lugar, é preciso verificar se há sujeição passiva, nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN; em segundo lugar, verifica-se se há interesse comum e, portanto, solidariedade passiva, nos termos do art. 124, I, do CTN. Afinal, na visão da Corte, a lei estadual não poderia ter criado nova hipótese de responsabilidade (solidária) de terceiro, autônoma em relação àquelas dos artigos 134 e 135 do CTN. Parece haver, então, no posicionamento do Tribunal, o pressuposto de que o art. 124, I, do CTN não se configura como hipótese autônoma de responsabilidade tributária; primeiro seria preciso apurar a existência de sujeição passiva (o que, no caso da chamada “responsabilidade de terceiros”, dar-se-ia a partir dos artigos 134 e 135 do CTN).

A caracterização de solidariedade, nos termos do art. 124, I, do CTN exige a configuração do interesse comum. Já se afirmou que interesse comum clama por estarem as pessoas no mesmo polo, mas isso sob a perspectiva jurídica. Afinal, justamente porque cada sujeito passivo liga-se ao fato jurídico tributário (seja contribuinte, seja responsável) é que, nas palavras do Min. Luiz Fux, não cabe cogitar a existência de “interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal”.

É justamente, por isso, que não faz sentido imputar a responsabilidade solidária entre duas empresas do mesmo grupo econômico nas situações nas quais só uma delas ostenta a condição de sujeito passivo. Se a outra empresa não realiza o fato jurídico tributário – nem a ele se vincula por outras hipóteses de responsabilidade –, não pode ela se tornar solidária porque sequer é sujeito passivo.

Por outro lado, não constituem “interesse comum” as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. Assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” na compra e venda: se o vendedor é contribuinte do ICMS devido na saída da mercadoria objeto da compra e venda, o comprador não será solidário com tal obrigação. Daí a distinção entre interesses contrapostos, coincidentes e comuns, assim resumida:

Interesses contrapostos, coincidentes e comuns podem ser também evidenciados nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade

de pessoas. Afinal, vendedores e compradores têm interesse coincidente na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). Já os interesses comuns situam-se apenas em cada um dos polos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, entre os compradores.

Mesmo que duas partes em um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um “interesse comum”. Eles podem ter “interesse comum” em lesar o Fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poderá ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” no fato jurídico tributário.¹”

Em sentido semelhante, para Caio Takano:

“Se da expressão “interesse comum” seria possível extrair diferentes significados, não é irrelevante a constatação de que o Superior Tribunal de Justiça, intérprete autêntico do enunciado prescritivo do art. 124, inc. I, do CTN, tem reiteradamente se posicionado no sentido de construir a norma de solidariedade tributária de forma mais restritiva, adotando o conceito estritamente jurídico de interesse comum, que alcança apenas as pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação. Ainda que seja reconhecido existir diversas possibilidades interpretativas a partir do enunciado prescritivo, há, neste caso, um ato de decisão do intérprete autêntico do direito posto, no qual se escolheu apenas uma dessas possibilidades: o conceito jurídico.²”

Adicionalmente, valho-me das lições de Luciano da Silva Amaro³, que encampa a mesma vertente pela qual o interesse comum de que trata o art. 124, I do CTN deve ser jurídico, merecendo ser distinguido do interesse meramente econômico.

“Por outro lado, o só fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (por exemplo, a alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa que, tendo eleito *uma* delas, a *outra* seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão da lei (já agora 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 (copropriedade), 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

¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022.(p. 625)

² TAKANO, Caio Augusto. Em busca de um Interesse Comum: Considerações Acerca dos Limites da Solidariedade Tributária no art. 124, I, do CTN. in Revista Direito Tributário Atual. 41- 2019.

³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 426/427.

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 copropriedade, ambos os proprietários são devedores solidários⁵⁰².

Não é demais consignar que julgados recentes deste Conselho encampam a vertente acima exposta, conforme se verifica do Acórdão n.º 1402-002.459, de 2017, de relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, cujas razões de decidir merecem transcrição:

“No que se refere à imputação da responsabilidade importa preliminarmente definir o alcance dos dispositivos que regem a matéria.

Sob esse prisma, esclareça-se que **a solidariedade prevista no art. 124, do CTN, não é um mecanismo de eleição de responsável tributário**. Em outras palavras, **não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem**.⁴

Tanto é assim, que **o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária**.

Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da **fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta**.

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador.

Por outro lado, definida a responsabilidade com base no enquadramento em alguns dos dispositivos do art. 135, do CTN (normalmente o inciso III) é cabível a aplicação em conjunto com o art. 124, II do mesmo diploma legal, para definir que essa responsabilidade é solidária ainda que, reconheço, o tema não é pacífico na doutrina.” (g.n.)

Feito este preâmbulo teórico sobre o artigo 124, I do CTN, passemos a avaliar sua aplicação à sócia Cláudia, já que este foi o único dispositivo utilizado para fundamentar sua responsabilização.

⁴ Derzi, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729.

5.1 CLÁUDIA

A fiscalização assevera que não haveria mero interesse econômico da sócia Cláudia por ter constatado *“uma forma de organização e de procedimento da Sociedade Administradora, engendrada com o evidente intuito de frustrar toda e qualquer possibilidade de realização do crédito tributário devido sobre as operações praticadas por meio da atuação direta de seus proprietários naquelas operações.”*

Afirmou ainda, que *“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)”*

Tratando-se da sócia Cláudia, devemos primeiro lembrar que o inciso I do art. 124 trata expressamente do interesse comum ***na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal***. No caso, a obrigação tributária principal tem como contribuinte o beneficiário. A não identificação dos beneficiários ou das respectivas causas dispara a responsabilidade da sociedade. Sob este prisma, sociedade e sócia encontram-se a princípio em polos distintos da relação jurídico-obrigacional envolvida no pagamento.

Por isso, a fiscalização visa à sua responsabilização alegando que Cláudia teria interesse na omissão da causa dos pagamentos feitos pela sociedade aos sócios, dentre os quais encontrava-se ela mesma. Ocorre que a pretensão de responsabilizar a sócia Cláudia com base no art. 124, I carrega uma contradição interna tratando-se do artigo tratando-se de pagamento de remuneração indireta a si mesma como sócia, pois se o pagamento foi feito pela sociedade justamente à própria sócia Cláudia, que é a contribuinte do fato gerador da obrigação principal (afinal auferiu renda), não há que se falar em responsabilização por interesse comum ao do próprio contribuinte. A aplicação do art. 124, I parece não fazer sentido no caso em questão.

De todo modo, consigno que, no caso em questão, verifico inexistir interesse *jurídico* comum entre os responsáveis eleitos e o contribuinte, razão suficiente para afastar a responsabilização solidária tanto com relação aos pagamentos a beneficiários não identificados, quanto com relação àqueles feitos a beneficiários identificados.

Assim, afasto a responsabilidade da sócia Cláudia

5.2 JOSÉ FERNANDO

Já o sócio administrador José Fernando foi responsabilizado com base também no art. 135, III do CTN, por ter conduzido na qualidade de administrador as condutas por meio das quais a sociedade supostamente ocultou propositadamente os beneficiários e as causas dos pagamentos.

Entendo que não há nos autos prova cabal do dolo específico em omitir da fiscalização quais seriam os beneficiários ou as causas dos respectivos pagamentos, conforme razões já bem expostas no tópico destinado à qualificação da multa de ofício, que aqui aplicam-se na íntegra.

Já quanto ao art. 124, I aplicam-se aqui os fundamentos já expostos nos tópicos 5 e 5.1.

6 Decadência

A defesa alega ter ocorrido a decadência nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN a despeito da ausência de antecipação do tributo cobrado, pois o Imposto de Renda Retido na fonte de que trata o art. 61 da Lei n.º 8.981/95 dependeria do lançamento de ofício, razão pela qual não deveria e nem poderia ter sido recolhido voluntariamente pelo contribuinte.

O Acórdão Recorrido sintetiza bem o argumento na seguinte passagem:

A impugnação faz uma interpretação peculiar da legislação tributária. Para sustentar a tese de que o parágrafo único do artigo 45 do CTN não se aplica à hipótese de incidência prevista no artigo 61 da Lei n.º 8.981, de 1995. Segundo seu entendimento, a tributação aí prevista seria excepcional e requer que a Administração Pública impute à pessoa jurídica o dever de recolher o imposto sobre pagamentos irregulares à alíquota de 35%. Em razão disso, não caberia exigir o pagamento antecipado de qualquer parcela do imposto para que se possa configurar a homologação tácita a que se refere o § 4º do artigo 150 do CTN. Além disso, argumenta que o que se homologa seria a atividade praticada pelo administrado, pouco importando se tenha ou não havido pagamento.

Além de divergir da tese do contribuinte, o Acórdão Recorrido consignou que a multa de ofício foi qualificada, razão pela qual o prazo decadencial somente poderia ser computado nos termos do art. 173, I do CTN.

Pois bem, afastamos a qualificação da penalidade no tópico próprio, o que afasta o óbice imposto pelo Acórdão Recorrido para o cômputo do art. 173, I do CTN.

Entretanto, outro óbice há. Nos termos do art. 150, §4º, o prazo de 5 anos para homologação dos lançamentos sujeitos a esta sistemática de lançamento computa-se a partir da ocorrência do fato gerador.

Ocorre que, no caso em questão, a premissa da tese de defesa leva ao desprovimento do Recurso, pois se o imposto retido na fonte de que trata o art. 61 da Lei n.º 8.981/95 só pode ser lançado de ofício, não se sujeitando ao lançamento por homologação, não há ato a ser homologado que atraia o cômputo do prazo decadencial pelo art. 150 § 4º.

Computa-se o prazo decadencial, no caso, pelo art. 173, I do CTN, razão pela qual não vislumbro a decadência. É o entendimento consolidado na Súmula CARF n.º 114

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

A despeito de esta relatoria ser partidária da teoria da atividade em sentido amplo, que interpreta o Tema nº 163 da sistemática dos Recursos Repetitivos e a Súmula 555 do STJ no sentido amplo pelo qual não apenas o pagamento, mas também a apresentação de declaração, com ou sem efeito de confissão de dívida, com ou sem tributo a pagar; atrai a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, §4º, do CTN, esta possibilidade apenas pode ser cogitada, *a priori*, aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Pelo exposto, afasto a alegação de decadência.

7 Pedido de sustentação oral no Recurso Voluntário

O recurso voluntário não é meio apropriado para requerimento de sustentação oral e a intimação acerca da inclusão do processo em pauta de julgamento deve respeitar o Regimento Interno do CARF.

As pautas de julgamento dos recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação de dia, hora e local para acompanhamento de cada sessão de julgamento, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o mandatário da Contribuinte, querendo, realizar sustentação oral na sessão de julgamento, conforme o RICARF e portarias que regulamentaram o requerimento da realização de Sustentação Oral.

Pelo exposto, esta pretensão não poderá ser atendida, porquanto sem amparo legal.

8 Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, dando-lhe provimento parcial para, afastando a preliminar de decadência: (i) quanto aos pagamentos a beneficiários identificados, cancelar o lançamento tributário; e (ii) quanto aos pagamentos a beneficiários não identificados, afastar a qualificação da multa de ofício e afastar a responsabilização solidária.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

Declaração de Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque

O Colegiado acompanhou o voto do Ilustre Relator no sentido de afastar a exigência de IRRF sobre as vantagens pagas pela empresa em benefício dos seus administradores e respectivos familiares sobre o fundamento de que a fiscalização caracterizou erradamente tais pagamentos como “pagamento sem causa”, quando a correta caracterização seria de “remuneração indireta”.

Eu acompanhei o entendimento do Relator e pedi a oportunidade de apresentar declaração de voto para registrar o meu entendimento sobre o conteúdo jurídico da expressão “pagamento sem causa” e a sua distinção de “remuneração indireta”.

A exigência do IRRF sobre pagamento sem causa, prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, é uma presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido (o pagamento) e da negativa do fiscalizado em informar a real origem econômica do pagamento, a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária.

Nesse viés, como é ordinário nas presunções legais desse tipo, o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, a sua real origem econômica (causa).

Não há dúvida de que houve os pagamentos. Também não há dúvida de que aos administradores da empresa e seus familiares foram os beneficiários dos pagamentos apontados pela fiscalização. Todavia, foi esclarecida a causa de tais pagamentos?

A sociedade empresária é um ente de natureza econômica e as suas ações devem ser tomadas nesse contexto. O pagamento, como ação de natureza econômica, deve estar inserido em um contexto negocial ou patrimonial. Esse contexto é a causa do pagamento. Na espécie, a causa dos pagamentos apontados é a remuneração indireta dos administradores da empresa, conforme expressa previsão legal, contida no artigo 74 da Lei nº 8.383/1991, *verbis*:

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 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.

Não há como divergir do entendimento de que a remuneração dos seus administradores faz parte do contexto econômico e patrimonial da atividade da empresa, ainda que feita de forma indireta. Assim, tais pagamentos não podem ser caracterizados como carentes de causa. Uma evidência desse entendimento é o fato de o manejado artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 trazer uma previsão expressa para essa situação, no seu §1º, *in fine*, diferenciando-a da previsão de pagamento sem causa, *verbis*:

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.

Por fim, o colegiado também considerou o relevante fato de o presente lançamento tributário em desfavor da empresa ter sido realizado concomitantemente com os respectivos lançamentos tributários em desfavor das pessoas físicas beneficiadas, em procedimentos fiscais distintos.

Embora seja lícita a tributação da receita omitida pela pessoa física beneficiada e seja lícita a tributação do pagamento de remuneração indireta, dependendo do caso, é certo afirmar que não é lícita a tributação concomitante nessas duas espécies sobre o mesmo fato gerador, ocorrência que demanda uma solução.

Entendo que a solução a ser adotada não pode ser aplicada ainda no curso dos processos. Primeiramente, em razão de se tratar de processos autônomos, que não se comunicam, ou seja, o *bis in idem* não poderia ser conhecido, em princípio, no âmbito dos julgamentos dos processos. Depois, ainda que seja conhecido, como ocorreu no presente caso, a solução depende da conjunção dos resultados dos dois processos. Mais especificamente, se alguma das duas exigências for exonerada, a questão se resolve pelos próprios resultados, uma vez que foi afastado o *bis in idem*. Se as duas exigências forem mantidas, o *bis in idem* somente poderá ser afastado na liquidação das decisões.

Diante do impasse no momento processual, entendo que deve prevalecer o IRRF (35%), em razão de este ter natureza de tributação exclusiva na fonte. Contudo, considerando o presente erro na configuração da remuneração indireta, como se fosse pagamento sem causa, entendo que a exoneração dessa exigência é medida adequada e suficiente para afastar o *bis in idem*, sem prejuízo para a necessária tributação da renda auferida.

Por tais razões, meu voto é no sentido de exonerar a parcela da exigência tributária relativa aos pagamentos em benefício dos administradores da empresa, e seus familiares, considerados pela fiscalização como sendo sem causa.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Embora de acordo com as conclusões do voto do ilustre relato, apresento aqui minha declaração de voto apenas para ressaltar os motivos que fizeram com que eu votasse pelas conclusões.

No tocante à aplicação do artigo 61 da Lei n. 8.981/95 ao presente caso, é fundamental ter em conta que os beneficiários estão identificados, que é o cerne para incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme abaixo:

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.

Ainda que o parágrafo primeiro do referido dispositivo legal disponha sobre a incidência de tal imposto de renda na fonte quando não for comprovada a operação ou a sua causa, entendo que haverá causa, ainda que ela seja ilícita.

Com relação aos pagamentos a beneficiários identificados, ressalto que meu entendimento é no sentido de que a tributação deveria recair sobre os beneficiários, visto que eles são plenamente identificados e passíveis de serem fiscalizados.

Dessa forma, o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 seria a ferramenta tão somente para os casos de pagamentos a beneficiários não identificados ou em que não haja causa. Nos demais casos, a tributação deveria se dar no beneficiário.

Considerando que são comuns as decisões em que há a aplicação tanto do artigo 61 da Lei n. 8.981/95 quanto posteriormente uma fiscalização e auto de infração no beneficiário, ressalto aqui meu posicionamento de qual tributação deve ser aplicada de forma sistemática com a tributação dos beneficiários, que costumeiramente têm sido autuados a título de IRPF pelas autoridades fiscais.

Assim, caso haja a aplicação do tratamento tributário previsto no artigo 61 da Lei n. 8.981/95 sobre os pagamentos feitos por uma pessoa jurídica, não deveria haver tributação posteriormente dos rendimentos na pessoa física.

Como decorrência lógica do referido dispositivo legal, fica claro que sabendo-se que houve a tributação do rendimento segundo o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 (tributação exclusivamente na fonte), não há que se falar em nova tributação de tal rendimento na pessoa física.

A eventual nova tributação de uma renda, que tinha sido sujeita a uma tributação exclusiva na fonte, configura um "bis in idem", uma vez que se está tributando novamente uma renda sujeita à tributação exclusiva na fonte. Não há como interpretar tal tributação de uma maneira não sistemática, caso contrário estar-se-ia transformando uma tributação exclusiva na fonte em tributação retida na fonte por antecipação.

A interpretação da tributação da renda de forma segregada implica o descumprimento claro do texto legal do artigo 61 da Lei n. 8.981/95 e do artigo 47 da Lei n. 7.713/88.

Destaque-se, ainda, que se fosse analisada uma potencial antinomia entre o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 e os artigos 2º e 3º da Lei n. 7.713/88, merece ser citado o artigo 2º, §1º, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei n. 4.657/42), pelo qual se estabelece que "a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior".

Logo, considerando que o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 é posterior aos artigos 2º e 3º da Lei n. 7.713/88, no caso de antinomia, deve valer a tributação exclusiva na fonte prevista no artigo 61 da Lei n. 8.981/95.

Recorrendo-se, mais uma vez, à Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, verifica-se que o artigo 2º, §2º, da referida lei prevê que lei nova que estabeleça disposições especiais não revoga nem modifica a lei anterior, ou seja, a regra do artigo 61 da Lei n. 8.981/95 (que estabelece a tributação exclusiva na fonte) deve ser aplicável ao caso concreto por ser mais específica que a regra dos artigos 2º e 3º da Lei n. 7.713/88.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso para, no mérito, afastar a preliminar de decadência dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, afastando completamente o lançamento quanto aos pagamentos a beneficiários identificados e, quanto aos beneficiários não identificados, afastando a qualificação da penalidade e a responsabilidade dos sócios Cláudia e Fernando.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto