



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

Processo n° 10384.001021/2009-85
Recurso n° 510.779 Voluntário
Acórdão n° **1302-00.490 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de fevereiro de 2011
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA
Recorrente LIMPEL SERVIÇOS GERAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO PRESTADA NO PRAZO DE VINTE DIAS APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

A declaração prestada após início de procedimento fiscal, ainda que no prazo de vinte dias estabelecido no art. 47 da Lei nº 9.430/96, não é hábil para tornar espontânea a denúncia das infrações nela corrigidas.

IRRF. PAGAMENTO A TERCEIRO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU DE SUA CAUSA.

Havendo pagamento a terceiro, e não comprovada a operação ou sua causa, é correta a tributação exclusiva na fonte, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A redução sistemática de receitas na transposição de valores escriturados para as declarações entregues, sem qualquer justificativa plausível, evidencia o intuito de fraude.

SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. FUNDAMENTO JURÍDICO DA RESPONSABILIDADE NÃO DECLINADO. EQUIPARAÇÃO À RESPONSABILIDADE. INOCORRÊNCIA.

A solidariedade prevista no art. 124, I, CTN, não se equipara a hipótese de responsabilidade, e não prescinde da correta fundamentação jurídica da responsabilidade tributária, a qual deve ser declinada pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Rodrigues de Mello (presidente da turma), Irineu Bianchi (vice-presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Eduardo de Andrade e Daniel Salgueiro da Silva.

Relatório

Por bem descrever os eventos ocorridos até o momento de seu relato, adoto o relatório produzido na DRJ.

Contra o Sujeito Passivo acima identificado foram lavrados Autos de Infração do **Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ e Reflexos**, fls. 02/34, para formalização e cobrança dos créditos tributários neles estipulados no valor total de **R\$ 2.669.517,60**, inclusive encargos legais.

Os itens apurados pela Fiscalização, relatados na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 04/05 e no Termo de Verificação às fls. 35/42, foram os seguintes:

001 - FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO DE IRPJ

Valores apurados conforme planilha Demonstrativo de Diferenças Apuradas, anexa ao Termo de Constatação Fiscal nº 0002 (docs.às fls 82 a 86).

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/03/2006	R\$ 91.273,00	150,00
30/06/2006	R\$ 164.183,13	150,00
30/09/2006	R\$ 169.263,33	150,00
31/12/2006	R\$ 195.704,83	150,00

ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 516, §§ 4º e 5º, 541, 841, incisos I e III e IV, do RIR/99.

No citado Termo de Constatação Fiscal, o auditor fiscal atuante, ao descrever os fatos, expõe que:

“1. Da fiscalizada e sua atividade

Trata-se de uma sociedade empresarial que atua no ramo de prestação de serviços gerais: limpeza e conservação de prédios e vias públicas, locação de mão-de-obra temporária, locação de veículos, transporte rodoviários de malas e malotes, dentre outras. No ano de 2006, contratou e prestou serviços a várias empresas e órgãos públicos, dentre os quais Departamento Estadual de Trânsito-DETRAN-PI, Fundação Universidade Estadual do Piauí-FUESPI, Procuradoria Regional do Trabalho da 22ª Região, 2º Batalhão de Engenharia de Construção, Águas e Esgoto do Piauí S/A - Agespisa.

2. Da fiscalização e sua abrangência

A fiscalização foi determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 0330100-2008-00488 e foi direcionada para a operação Clientes x Fornecedores que tem por objetivo o cruzamento de informações colhidas juntos aos tomadores dos serviços com as informações constantes das declarações dos tributos declarados (ou pagos) pela fiscalizada, relativamente ao ano-calendário de 2006.

3. Do início da fiscalização

Com base nas informações retrocitadas, a fiscalização compareceu ao endereço da fiscalizada, em 10/10/2008, onde foi dada ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal, informando da existência do Mandado de Procedimento Fiscal, tendo sido solicitada a apresentação dos livros e documentos necessários ao desenvolvimento dos trabalhos.

Na oportunidade, foi solicitada a presença de um dos sócios da fiscalizada a fim de tomar ciência do termo de início do procedimento fiscal, de pronto fomos informados de que o responsável pelos negócios da fiscalizada é o senhor Miguel Avelar de Castro Monteiro. Não se encontrando o mesmo no local, a ciência foi dada ao senhor Derivaldo de Brito Brandão, CPF nº 768.143.003-20, que se apresentou como preposto.

4. Dos Sócios

Consta do Contrato Social, e Aditivos posteriores, que os sócios da fiscalizada são os senhores Raimundo Rocha Pereira Júnior, CPF nº 347.266.243-34, residente atualmente na QD 19, Casa 52, no Residencial Planalto Uruguai, em Teresina, e João Francisco Pereira de Carvalho, CPF nº 133.885.413-53, residente na QD-12, Casa 13, Conj. Santa Fé, em Teresina, cabendo a cada um 50% do Capital Social.

Ressalte-se aqui que obtivemos junto ao cartório do 1º Ofício de Notas e Registro de Imóveis, Certidões da existência de procurações públicas firmadas pelos sócios da fiscalizada nomeando e constituindo o senhor Miguel Avelar de Castro Monteiro, CPF nº 232.150.463-34, residente na Rua José Omatti nº 3013, bairro Ilhotas, nesta capital, como procurador, com amplos, gerais e ilimitados poderes para tratar de todos os negócios da fiscalizada.

5. Da auditoria-fiscal

Inicialmente, verificamos que a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica-DIPJ do ano-calendário sob fiscalização (2006) foi apresentada com os valores zerados, ou seja, sem qualquer informação das receitas obtidas. Com relação aos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sócios - DICON, originalmente apresentados, verificamos que os valores informados a título de receita da venda de bens e serviços no total de R\$

871.819,71 estão muito aquém dos valores das receitas efetivamente auferidas naquele ano, que totalizam R\$ 10.069.981,21, conforme demonstrado na planilha a seguir:

Mês	Receitas Apuradas (conforme Notas Fiscais da prestação de serviços-Livro Registro de ISS)	Receitas Informadas na DACON Original
jan/06	363.025,44	30.000,00
fev/06	647.806,22	74.603,07
mar/06	563.324,96	30.000,00
abr/06	893.605,24	84.456,33
mai/06	894.542,67	81.267,00
jun/06	884.697,03	74.743,33
jul/06	944.771,54	78.049,33
ago/06	912.573,72	81.499,33
set/06	871.813,97	78.002,66
out/06	831.848,52	78.002,66
nov/06	1.001.104,74	83.792,00
dez/06	1.260.867,16	97.404,00
TOTAL	10.069.981,21	871.819,71

Ressaltamos que, somente após o início da ação fiscal, a fiscalizada apresentou à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração DIPJ retificadora (em 30/10/2008) e demonstrativos DACON retificadores (em 28/10/2008), trazendo agora as informações corretas, conforme apurado pela fiscalização.

A fiscalizada apura o IRPJ com base na sistemática do Lucro Presumido, e escritura apenas o Livro Caixa.

5.1 Das infrações apuradas

De posse dos valores das receitas obtidas através da soma das notas fiscais da prestação de serviços, conforme relacionados acima, e que se encontram escrituradas no livro de apuração do ISS, procedemos a apuração dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (conforme planilhas Demonstrativo de Diferenças Apuradas, anexas ao Termo de Constatação Fiscal nº 0002) e comparamos com os valores efetivamente declarados em Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais-DCTF, que foram apresentadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo resultado nas diferenças a seguir discriminadas:

IMPOSTO DE RENDA PJ - LUCRO PRESUMIDO

Período de Apuração	IRPJ a pagar	Débito Declarado DCTF	Diferença apurada
31/03/2006	97.480,40	6.207,40	91.273,00
30/06/2006	173.484,06	9.300,93	164.183,13
30/09/2006	177.946,34	8.683,01	169.263,33
31/12/2006	204.826,08	9.121,25	195.704,83
TOTAL	653.736,88	33.312,59	620.424,29

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Período de Apuração	CSLL a pagar	Débito Declarado DCTF	Diferença apurada
31/03/2006	33.817,63	2.446,04	31.371,59

30/06/2006	56.166,79	4.061,33	52.105,46
30/09/2006	57.155,12	4.165,51	52.989,61
31/12/2006	66.782,42	3.831,99	62.950,43
TOTAL	213.921,96	14.504,87	199.417,09

COFINS - INCIDÊNCIA CUMULATIVA

Período de Apuração	COFINS a pagar	Débito Declarado DCTF	Diferença apurada
31/01/2006	900,00	900,00	-
28/02/2006	7.777,78	2.238,10	5.539,68
31/03/2006	4.726,65	900,00	3.826,65
30/04/2006	5.770,88	2.533,69	3.237,19
31/05/2006	6.212,92	2.438,01	3.774,91
30/06/2006	5.566,34	2.242,30	3.324,04
31/07/2006	6.085,11	2.341,48	3.743,63
31/08/2006	6.824,96	2.444,98	4.379,98
30/09/2006	4.858,13	2.340,08	2.518,05
31/10/2006	4.318,19	2.340,08	1.978,11
30/11/2006	8.909,29	2.513,76	6.395,53
31/12/2006	12.738,50	2.922,12	9.816,38
TOTAL	74.688,75	26.154,60	48.534,15

PIS - INCIDÊNCIA CUMULATIVA

Período de Apuração	PIS a pagar (d = b - c)	Débito Declarado DCTF(e)	Diferença apurada (d - e) ou (d- f)
31/01/2006	230,00	230,00	-
28/02/2006	1.515,46	484,92	1.030,54
31/03/2006	1.024,08	230,00	794,08
30/04/2006	1.199,07	583,97	615,10
31/05/2006	1.349,84	571,07	778,77
30/06/2006	1.205,62	520,83	684,79
31/07/2006	1.318,06	559,32	758,74
31/08/2006	1.458,62	605,25	853,37
30/09/2006	1.059,82	582,52	477,30
31/10/2006	938,34	582,52	355,82
30/11/2006	1.930,34	677,15	1.253,19
31/12/2006	2.759,00	633,13	2.125,87
TOTAL	15.988,24	6.260,68	9.727,56

Após apuração das diferenças, foi emitido o Termo de Constatação Fiscal nº 0002, em que foi solicitada a manifestação da fiscalizada sobre as diferenças apuradas. Em resposta, a fiscalizada informou não ter nada a acrescentar.

Desta forma, os valores das diferenças apuradas estão sendo objeto de lançamento de ofício através de Autos de Infração, emitidos nesta data.

5.2 Do Pagamento sem causa

Identificamos ainda a existência de transferência de recursos da fiscalizada para pessoa ligada ao senhor Miguel Avelar, como no caso dos cheques nº 900048 e 000293, nos valores de R\$ 140.000,00 e R\$ 60.000,00 que foram emitidos em benefício da senhora Maria das Virgens Rocha Monteiro (cônjuge do mesmo), sem

nenhuma obrigação da empresa para tal. Segundo informações da fiscalizada, atendendo ao nosso termo de intimação fiscal nº 004, os recursos foram repassados a título de "doação gratuita". Desconsideramos tais alegações, uma vez que não foram apresentados documentos comprobatórios; além do mais, não seria plausível a doação de tais quantias, enquanto que os próprios sócios receberam naquele ano quantias bem mais modestas (cerca de apenas R\$ 55.000,00, conforme informado no curso dessa fiscalização), restando caracterizada a infração denominada "pagamento sem causa", cuja tributação será efetuada nos termos do artigo 674 e parágrafos, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99).

5.3 Da multa qualificada

Analisando-se as informações acima, conclui-se que em relação ao IRPJ e a CSLL houve uma insuficiência de declaração e recolhimento em todos os trimestres de apuração do ano-calendário de 2006. Do IRPJ devido no ano de 2006, que totalizou o valor de R\$ 653.736,88, a fiscalizada declarou e efetivamente recolheu apenas a quantia de R\$ 33.312,59, cerca de 5% do valor devido, tendo sonegado o total de R\$ 620.424,29.

Com relação à CSLL, do total devido de R\$ 213.921,96, houve declaração e pagamento somente da quantia de R\$ 14.504,87, menos de 7% do valor devido, tendo havido sonegação no valor de R\$ 199.417,09.

Relativamente à COFINS e ao PIS, também ocorreu sonegação em todos os períodos de apuração do ano 2006, com exceção do mês de janeiro. Do valor devido no ano de 2006 a título de COFINS que totalizou R\$ 74.688,75, a fiscalizada declarou e recolheu apenas o total de R\$ R\$ 26.154,60, cerca de 35%, tendo sonegado a quantia de R\$ 48.534,15. Em relação ao PIS, do valor devido no ano de 2006, R\$ 15.988,24, a fiscalizada declarou e recolheu somente a importância de R\$ 6.260,68, cerca de 39%, tendo efetivamente sonegado a importância de R\$ 9.727,56.

Como se verifica, houve uma conduta habitual do contribuinte em declarar e pagar os tributos federais em valores muito inferiores aos efetivamente devidos. No tocante ao IRPJ e à CSLL, houve sonegação, em todos os trimestres do ano de 2006, que conforme demonstrado anteriormente, somente uma pequena parte foi objeto de declaração e pagamento. Com relação ao PIS e à COFINS ocorreu situação idêntica, onde praticamente em todos os meses de 2006, com exceção de janeiro, houve sonegação daqueles tributos, sendo os valores efetivamente declarados e pagos inferiores à metade dos valores devidos.

De acordo com as informações ora apresentadas, constata-se que a fiscalizada praticou condutas que, em tese, configuram-se em crimes contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137/90, artigos 1º e 2º, ao reduzir o valor dos tributos para eximir-se parcialmente do seu pagamento. Em decorrência, será aplicada a multa qualificada de 150% apurada sobre o valor efetivamente sonegado, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

6. Da Interposição de Pessoa

No decorrer dos trabalhos de fiscalização, constatamos a existência de elementos que caracterizam o que em direito se denomina "interposição de pessoas".

Os sócios atuais, que foram admitidos em substituição aos sócios originais (desde meado de 1997), são pessoas que desconhecem as operações de gestão da própria empresa que se dizem possuir. São pessoas que demonstram incapacidade para administrar empresa de tal porte. Além do mais, suas situações financeiras e patrimoniais se mostram incompatíveis com o volume de recursos movimentados. Apesar de constar de suas declarações de rendimentos-DIRPF dos anos-calendário 2006 e 2007, uma movimentação expressiva de valores, o sócio senhor Raimundo Rocha Pereira Júnior declarou a essa fiscalização (Termo de Declaração nº 001), possuir apenas um carro popular adquirido juntamente com sua

irmã, e que não possui residência própria. Já o outro sócio, senhor João Francisco Pereira de Carvalho informou (Termo de Declaração nº 002) que possui como bens apenas a própria residência, em bairro periférico desta capital. Poder-se-ia firmar convicção de que tais pessoas estão mais na qualidade de simples funcionários da fiscalizada, se tanto.

Temos ainda como elemento caracterizador da interposição de pessoas, a existência de procuração pública que confere amplos, gerais e ilimitados poderes para tratar de todos os negócios da fiscalizada, outorgados à pessoa do senhor Miguel Avelar de Castro Monteiro, CPF nº 232.150.463-34, desde o início dos negócios pelos sócios atuais.

O local onde funciona a sede da empresa, na rua Rio Grande do Sul nº 595, nesta capital, é de propriedade do senhor Miguel Avelar (conforme consta de sua declaração DIRPF).

Some-se a isso, a existência de transferência de recursos da fiscalizada para pessoa ligada ao senhor Miguel Avelar, como no caso dos cheques nº 900048 e 000293, nos valores de R\$ 140.000,00 e R\$ 60.000,00 que foram emitidos em benefício da senhora Maria das Virgens Rocha Monteiro (cônjuge do mesmo), sem nenhuma obrigação da empresa para tal. Segundo informações da fiscalizada, atendendo ao nosso termo de intimação fiscal nº 004, os recursos foram repassados a título de "doação gratuita".

Em complemento, verificamos ainda que em consulta às declarações de rendimento dos sócios, relativamente ao ano-calendário de 2007, consta que a cada um desses sócios coube a título de Distribuição de Lucros a importância de R\$ 325.000,00. Ressalta-se, porém, que nas próprias DIRPF dos sócios, tais valores foram "doados" ao senhor Miguel Avelar, naquele mesmo ano, valor que totaliza R\$ 650.000,00. Tal fato, acrescidos aos anteriormente citados, demonstra de forma inconteste a existência de interposição de pessoas. Não seria plausível que pessoas com baixa capacidade financeira e patrimonial fizessem doações de tal vulto. Acrescente-se ainda o fato de o senhor Raimundo Rocha Pereira Júnior haver declarado através do Termo de Declaração nº 001, não ter conhecimento de haver feito doação de qualquer quantia ao gerente da empresa senhor Miguel Avelar.

Assim, após análise detalhada dos fatos anteriormente relatados, firma-se a convicção de que o senhor Miguel Avelar constitui-se no verdadeiro beneficiário dos rendimentos financeiros da fiscalizada.

Desta forma, considerando-se o teor do artigo 124 e inciso I do Código Tributário Nacional, de que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, estamos emitindo o devido Termo de Responsabilidade Solidária, incluindo o senhor Miguel Avelar de Castro Monteiro como responsável solidário pelos tributos ora lançados.

7. Da Representação Fiscal para Fins Penais

Também, no bojo da presente ação fiscal, e por ter sido constatada a existência, em tese, de crimes contra a ordem tributária capitulados nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, será emitida a competente Representação Fiscal para Fins Penais a ser encaminhada ao Ministério Público Federal, de acordo com a exigência prevista na Portaria SRFB nº 665, de 24/04/2008.

Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência em 06/03/2009 (fls. 03), a autuada apresentou impugnação em 06/04/2009, fls. 339/380, alegando o que se segue:

“(…)

O valor total do crédito tributário exigido da requerente soma o valor de 2.669.517,60 (dois milhões, seiscentos e sessenta e nove mil, quinhentos e dezessete reais e sessenta centavos), constante do processo nº 10384.001021/2009-85 de 05/03/2009, que a autuada está impugnando somente em relação ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, tendo em vista que a impugnante já recolheu aos cofres públicos o valor lançado no presente auto de infração a título de PIS, conforme cópias dos DARFs ora anexado aos autos, aproveitando o benefício previsto no art. 47 da Lei nº 9.430/96, existindo uma pequena diferença em relação valor do mês de Dezembro de 2006 que está sendo impugnado.

II.1 - DO MÉRITO

II.1.1 - DA IMPOSSIBILIDADE DE LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO QUANDO OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FORAM NOTICIADOS NAS DECLARAÇÕES ENTREGUES PELO CONTRIBUINTE À FISCALIZAÇÃO. CONSTITUIÇÃO POR MEIO DE "AUTOLANÇAMENTO"

Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo à declaração do contribuinte, por meio da entrega da DCTF, DIPJ, DACON, e na falta de pagamento da exação no vencimento, mostra-se incabível a elaboração de lançamento de ofício.

Tais declarações elidem a necessidade da constituição formal do débito pelo fisco, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

M.M Relator, tal afirmação é construída a partir de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico, que nos levará, com elevado grau de segurança, à conclusão de que a lei confere aos particulares competências para, em muitos casos, declarar, em linguagem competente, a ocorrência do fato jurídico e constituir a relação jurídica tributária, vínculo abstrato que confere ao sujeito ativo o direito de exigir determinado comportamento do sujeito passivo. Nesse sentido, não há como deixar de reconhecer na atividade deste último um ato de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto.

O enunciado expedido pelo particular é denominado ora lançamento por homologação, ora autolançamento. Encontra-se sujeito ao controle do Fisco, que o exerce por meio de atos homologatórios, expressos ou tácitos, praticados por agentes investidos de competência específica.

Esse enunciado individual e concreto só não pode ser considerado lançamento por lhe faltar a participação do agente público competente, pressuposto à realização do ato. No entanto, submete-se ao mesmo regime jurídico que regula a arrecadação, a fiscalização e a extinção de tributos, sendo suficiente para dar nascimento à obrigação tributária e ao respectivo crédito que dela se origina.

Assim, o lançamento é prescindível para a fenomenologia da incidência tributária, ao passo que um enunciado individual e concreto (expedido pelo Fisco ou pelo particular) não o é, pois é só partir da expedição de uma norma individual e concreta é que podemos falar no nascimento da obrigação tributária, juntamente com o seu respectivo crédito, pois é só através da aplicação da norma geral e abstrata ao caso concreto é que aquele "evento" que alterou o mundo fenomênico se torna fato jurídico, gerando direitos e obrigações para as partes relacionadas com o fato jurídico. Portanto, ao contribuinte cabe introduzir no sistema, norma individual e concreta, construindo a ocorrência do fato jurídico e estabelecendo a relação jurídica com o Fisco.

Uma vez constituído o crédito tributário pelo contribuinte por meio da entrega da DCTF, DIPJ, DACON não há mais do que se falar em decadência, mas sim em prescrição, pois elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco,

podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

Assim, só caberia o lançamento de ofício dos créditos não declarados ou declarados a menor pelo contribuinte em suas DCTF's e DIPJs, devendo o resto ser inscrito em Dívida Ativa e cobrado pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Este é o entendimento esboçado nos julgados abaixo, vejamos:

"(...)" ver fls. 343/345

Desta feita, os tributos declarados em DCTFs e DIPJs, e não pagos na sua totalidade dentro do prazo estabelecido na legislação, não estarão sujeitos a cobrança por parte da autoridade administrativa através de Auto de Infração, ficando afastada a aplicação de multa de Ofício de 75% (setenta e cinco por cento), devendo ser aplicada a multa de mora no percentual de 20% (vinte por cento) incidente sobre o principal, como bem determina o artigo 61, da Lei nº 9.430/96.

O Auto de Infração para exigir tributo já declarado, assume a natureza de mero expediente de cobrança do crédito tributário já exigível através de sistemas de contas correntes da Secretaria da Receita Federal, uma vez que os mesmos constam em suas Declarações de Rendimentos apresentadas a esta Secretaria.

Para se constituir o crédito tributário basta o contribuinte apresentar qualquer declaração capaz de demonstrar a existência do crédito tributário para que ele se torne de conhecimento da Fazenda Pública. E uma vez o crédito conhecido por parte da Administração Tributária, não pode ser objeto de lançamento de ofício e conseqüentemente ser cobrado multa de ofício.

Este é o entendimento esboçado nos julgados abaixo, vejamos:

(...) ver fls. 346/348

Analisando o presente caso, constatamos que o presente sujeito passivo entregou no início do procedimento fiscal sua DIPJ e DACON do ano calendário de 2.006, conforme cópias já anexadas aos autos e afirmação dada pela fiscalização no seu termo de constatação.

M.M. Julgadores, ocorre que o presente crédito tributário está sendo exigido através de lançamento de ofício, se encontra devidamente informado na Declaração de Informação Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e DACONs no ano calendário de 2.006, apresentada a Secretaria da Receita Federal no início da ação fiscal ao agente administrativo, conforme se comprova com cópia da citada declaração anexada aos autos.

Em relação matéria em discussão, se pode ou não haver lançamento de ofício de valores já declarados em DIPJ ou DACON, vejamos o que diz os atos Normativos da Secretaria da Receita Federal.

A Instrução Normativa nº 77, de 24/07/98, de autoria do Secretário da Receita Federal, dispõe em seu artigo 1º que *"os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes das declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas e da declaração do imposto territorial rural (DIRPF, DIRPJ e DITR) quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União."*

Ora Ilustre Relator, não há motivação legal para exigência do crédito tributário em discussão através de auto de infração, uma vez que foi declarado através de DIPJs (entregue no início do procedimento fiscal a DIPJ 2006 e

DACONS do 1º e 2º semestres), sendo referidos créditos passíveis de inscrição na dívida ativa da União para efeitos de cobrança.

Portanto, não procede a sua exigência através de lançamento de ofício, tendo em vista que o mesmo está sendo ou vai ser exigido através de sistema de conta corrente.

Como se sabe, a DIPJ e DACON's é obrigação acessória, e nos termos que dispõe o artigo 5º, do Decreto-Lei nº 2.124 de 1.984, é documento que formaliza o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito tributário.

O citado dispositivo legal está regulamentado na forma que segue, através do artigo 933 do RIR/99, verbis:

INSTITUIÇÃO E ELIMINAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ASSESSÓRIAS

Art. 933. O Ministro de Estado da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas ao imposto (Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de Junho de 1.984, art. 5º)

A competência a que se refere o caput do artigo, foi transferida para a Secretaria da Receita Federal nos termos que segue:

“(...) ver fls. 350

De todo o exposto, fica demonstrado que não pode prosperar lançamento de ofício, objeto da presente lide no que tange o ano calendário de 2006, para exigir tributo já declarado, valores ao quais deveriam estar excluídos da presente autuação, fato este que não ocorreu, como também porque não existe amparo legal para impor tal penalidade porque os débitos já eram de conhecimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

II.1.2 - DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - IRRF. BENEFICIÁRIO DEVIDAMENTE IDENTIFICADO. IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA COM A TRIBUTAÇÃO SOBRE OMISSÃO DE RECEITAS

Quanto à afirmação do autor do procedimento fiscal de que houve pagamento a beneficiário não identificado, ou cuja causa ou motivação não foi revelado pelo contribuinte nem identificada durante o procedimento de fiscalização, fato que não concordamos, tendo em vista que os pagamentos em discussão foram efetuados em 04/01/2006 e 28/03/2006, a senhora Maria das Virgens Rocha Monteiro, conforme constatado pela fiscalização em decorrência da documentação entregue pela recorrente (fls. 78 a 79).

Assim, senhor julgador, o beneficiário está identificado, mesmo porque a aplicação do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1.995, está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por omissão de receita, como foi o caso concreto, onde houve a incidência do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, formalizado através da presente autuação.

Com a edição da Lei nº 9.249/96, surge clara a opção do legislador pela adoção da tributação segredada, ou seja, se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica não será mais tributado, não só na pessoa física como em outra pessoa jurídica, eventual e presumidamente beneficiárias.

Nesse novo quadro, temos o desaparecimento do art. 44, que tinha por fim tributar as situações em que, por presunção de que a receita omitida e/ou a redução do lucro líquido era distribuída a sócios que, repetindo, não comportavam a utilização do art. 61, da Lei nº 8.981/95.

Em outras palavras, significa dizer que o art. 61, da Lei nº 8.981/95, evidentemente, não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo art. 44, da Lei nº 8.541/95.

Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que serve de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real ou presumido.

Como se colhe da autuação, a questão diz respeito à exigência do IRRFonte incidente sobre pagamentos sem causa e com base de cálculo reajustada nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95, identificados pela fiscalização através dos pagamentos efetuados a senhora Maria das Virgens Rocha Monteiro, que totalizaram o montante de R\$ 200.000,00 no ano-calendário de 2006.

Feitas essas constatações que revelam o contexto em que está inserida a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte, sendo que, no caso concreto, temos que analisar e responder três questões, nos termos que segue:

1. Se estamos diante de hipótese de incidência do art. 61 da Lei nº 8.981/95?
2. Se existe o fato gerador em relação à Recorrente?
3. Se as exigências vistas pelo todo, atendem ao princípio da razoabilidade e do não confisco?

Para chegar a essas respostas, em primeiro lugar, temos que perquirir se a hipótese de aplicação do Art. 61 da Lei nº 8.981/95 guarda relação com o caso dos autos, fato já analisado pelo conselho de contribuintes em diversos julgados.

Começando, vejamos o que dispunha o art. 44 da Lei nº 8.541/92, na redação que lhe foi dada pelo art. 3º da Medida Provisória nº 492/94, convertida na Lei nº 9.064/95:

"Art. 44 - A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

§ 1º - O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida.

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios."

Por outro lado, temos o preceito legal trazido no enquadramento legal do Auto de Infração, em relação ao imposto de renda retido na fonte, mais precisamente o art. 61 da lei nº 8.981/95:

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

§ 1º - A incidência prevista no caput 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."

Da leitura desses dispositivos, há de se concluir que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não convivia com o art. 44 da Lei nº. 8.541/92, significando dizer que, quando, ainda que por presunção, o rendimento era distribuído aos sócios tinha aplicação o art. 44, nunca o art. 61.

Confirmando essa afirmação, temos a disposição expressa no art. 62 da mesma Lei nº 8.981/95, nos seguintes termos:

Art. 62 - A partir de 1º de janeiro de 1995, a alíquota do imposto de renda na fonte de que trata o art. 44, da Lei nº 8.541, de 1992, será de 35%.

Houve, portanto, uma clara distinção, ou seja, o art. 61 também comportava uma presunção de distribuição de recursos a sócios, desde que não pela via da omissão de receitas, mas sempre pela subtração de resultados ainda não tributados, mesmo porque não faria sentido algum tributar a presunção da distribuição na omissão de receita a 25% e a presunção de distribuição por outros meios a 35%.

Portanto, com a edição da Lei nº 9.249/96, surge clara a opção do legislador pela adoção da tributação segregada, ou seja, se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica não será mais tributado, não só na pessoa física como em outra pessoa jurídica, eventual e presumidamente beneficiárias.

Nesse novo quadro, temos o desaparecimento do art. 44 que tinha por fim tributar as situações em que, por presunção de que a receita omitida e/ou a redução do lucro líquido era distribuída a sócios que, repetindo, não comportavam a utilização do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Em outras palavras, significa dizer que o art. 61 da Lei nº 8.981/95, evidentemente, não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo art. 44 da Lei nº 8.541/95.

Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real e ao lucro presumido.

Continuando e apenas para registro, seria o caso de investigar, então, quais seriam as hipóteses contempladas pela tributação de Fonte, com base de cálculo reajustada, nos exatos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95 que, em análise breve e preliminar, seriam as seguintes:

1. Qualquer pagamento (a sócio, sem causa e/ou a beneficiário não identificado), quando a Pessoa Jurídica estiver em fase pré operacional, isto pela impossibilidade de tributação do IRPJ.

2. Pagamentos a sócio sem causa, pagamentos a beneficiários outros não identificados e/ou sem causa que não caracterizem custo ou despesa, tais como aqueles representativos de aquisição de algum ativo (ex. compra de veículo), sempre ausente à hipótese de redução do lucro líquido, que é própria da tributação pelo lucro real e ao lucro presumido por presunção.

Não é outra, ainda que por outro enfoque e por via de raciocínio diverso, a conclusão a que chegou o ilustre professor José Antonio Minatel em seu artigo publicado na Revista Dialética, do qual reproduzimos parte:

"Só depois de esgotadas essas verificações elementares, será possível promover o adequado enquadramento da situação fática à hipótese normativa que lhe corresponda. Essa cautela é recomendada para que se evitem os excessos costumeiramente praticados pelos agentes do Fisco, mormente quando deparam com pagamentos registrados como custo ou despesa na escrituração contábil da empresa fiscalizada, em que os reais beneficiários não se encontram identificados a contento. Nessa específica hipótese, estando a empresa na sistemática do lucro real para tributação de seus resultados pelo Imposto de Renda, o procedimento fiscal culmina, via de regra, com a lavratura de autos de infração para exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros moratórios e multa aplicada de ofício (75% ou 150%), sob o fundamento de glosa da dedutibilidade de despesas/custos não comprovados."

Concomitantemente, lavra-se outro auto de infração fundamentado no art. 61 da Lei nº 8.981/95, com exigência do malfadado IR-Fonte de 35%, acrescido, também, de juros e nova multa aplicada de ofício (75% ou 150%), agora sob o fundamento de que os mesmos gastos, contabilizados como custos/despesas, estão acobertando pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.

Evidente que há exageros e não se pode compactuar com a sobreposição e penalidades sancionando a mesma conduta.

Com efeito, ante a não-comprovação dos gastos contabilizados como custos/despesas, está legitimada a formalização de exigência do IRPJ e da CSLL indevidamente reduzidos, sendo pertinente que essa conduta que ocasionou indevida redução de tributos seja sancionada com a imposição de multa de ofício (75% ou 150%). No entanto, não cabe outra penalidade sobre a mesma constatação fática, sendo indevida a exigência de 35% a título de IR-Fonte sob o pressuposto de falta de identificação do beneficiário do pagamento da mesma operação que teve a dedutibilidade negada, pois essa exigência tem nítido caráter de penalidade, como já demonstrado.

Mais grave ainda é ver essa penalidade pecuniária de 35% travestida de tributo ser gravada com nova penalidade, uma vez que sobre o valor do IRFonte exigido no auto de infração é calculada nova multa de ofício (75% ou 150%).

Lamentavelmente, lançamentos contaminados com essa grave deformação têm sido confirmados, sem mais reflexão, pelos órgãos encarregados de solucionar os conflitos entre Fisco e contribuinte, como se vê do pronunciamento da 4.a Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, aqui reproduzido na parte atinente à matéria em estudo, verbis:

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO -PAGAMENTO EFETUADO A BENEFICIÁRIO SEM CAUSA - PAGAMENTOS EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO OU CAUSA - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - ARTIGO 61 DA LEI nº 8.981, DE 1995 - CARACTERIZAÇÃO. A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa dos pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, bem como não comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços, referidos em documentos emitidos por pessoa jurídica considerada ou declarada inapta, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no art. 61 da Lei nº. 8.981, de 1995'.

Agride a estrutura da regra jurídica do Imposto sobre a Renda a afirmação final contida na ementa de que "o ato de realizar pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte". A afirmação estará a salvo se vista a referida incidência com caráter de penalidade, para a qual o ato de realizar pagamento a beneficiário não identificado é que lhe dá tipicidade.

Portanto, é imperioso admitir que há limites e condições para a aplicação da penalidade prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95, a qual, quando cabível, deve ser vista com a mesma natureza da chamada "multa isolada", sendo certo que sua aplicação por meio de lançamento de ofício (auto de infração) não comporta novo cálculo de multa sobre multa, sendo totalmente inadequada à imposição de multa de ofício de 75% ou 150% sobre o valor da penalidade quantificada em 35% do valor do pagamento sem causa, ou a beneficiário não identificado.

O grifo em quando cabível é para deixar registrado, pedindo vênica pela ênfase em discurso repetitivo, que essa penalidade de 35% do art. 61 da Lei nº 8.981/95 somente pode ser aplicada quando não houver exigência concomitante de tributo (IRPJ e CSLL) sobre a mesma operação, pois, nessa hipótese, a formalização de exigência de cunho tributário com a imposição da penalidade correspondente, que é o objetivo primeiro da administração tributária, absorve a multa isolada prevista para idêntica conduta.

Em conclusão, a imposição da multa isolada de 35% só é adequada para sancionar condutas que impeçam a identificação da causa ou do beneficiário de pagamento, praticada por pessoas jurídicas não submetidas à tributação pelo lucro real ou presumido."

Desse ensaio, dentre outras verdades, podemos extrair que é absolutamente vedada ao fisco à possibilidade de escolha, ou seja, se cabível a tributação pelo IRPJ por redução do lucro líquido, não pode a autoridade lançadora simplesmente abandonar essa tributação para eleger a mais gravosa contida no art. 61 em comento e, muito menos e pelos mesmos motivos, lançar as duas exações. Isto porque e, por óbvio, a Lei nº 8.981/95 não revogou as normas que regem a tributação pelo lucro real e lucro presumido.

Portanto, em mantida a exigência contida nestes autos, restam flagrantes as agressões aos princípios constitucionais de razoabilidade e do não confisco, posto que o valor do crédito tributário envolvendo o pretenso ilícito, isto sem computar as penalidades e juros, supera a base de cálculo, situação flagrantemente caracterizadora de afronta aos citados princípios constitucionais.

Em conclusão, senhor julgador, e para que não restem dúvidas, é de se registrar que está lançado nestes autos o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS que tem a mesma base de cálculo do IRRF.

Esse é o entendimento adotado pelo Conselho de Contribuintes, senão vejamos:

"(...) ver fls. 360/363

Como se observa senhor julgador, há uma absoluta contradição entre o fundamento do lançamento do IRRF e o da exigência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, haja vista que aquela exigência assenta na pretensa hipótese de que houve pagamento a pessoa não identificada, ao passo que no lançamento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS exigem-se tributo com base no mesmo fato, apenando duplamente a requerente. Assim, senhor julgador, carece de lógica para que a presente autuação possa ser mantida, tendo em vista que se trata de um mesmo fato e por causa da mesma riqueza tributada, mesmo porque o beneficiário está identificado e houve a causa do pagamento, conforme comprovado nos autos. Assim, requer a reformulação do referido lançamento, para excluir a exigência do IRRF.

II.1.3 - DA NÃO APLICABILIDADE DA MULTA AGRAVADA

Caso sejam ultrapassados os argumentos acima expedidos, pugna a recorrente pela não aplicação da multa qualificada, em decorrência dos motivos abaixo elencados.

O Ilustre Auditor impôs multa agravada a impugnante pelo fato de ter entregue sua DIPJ do ano-calendário de 2006 "zerada o que ensejou a cobrança de multa de 150%." Contudo, tal argumentação não deve prosperar, tendo em vista que autuação teve por base as notas fiscais registradas pela impugnante no seu Livro de Registro do ISS, conforme pode se constatar no termos de verificação fiscal (fls.35 à 43 dos autos).

A Lei nº 9.430/96 em seu art. 44, inc. II estipula que "nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, será aplicada multa no percentual de 150%." (grifos nossos).

Por sua vez, a Lei nº 4.502/64 nos seus arts. 71, 72 e 73 define as condutas necessárias para a configuração da fraude para fins tributários, litteris:

"(...)"

Segundo Luciano Amaro, a noção de infração é traduzida numa conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito, ensejando a aplicação de remédios legais que buscam repor a situação requerida pelo direito ou reparar o dano causado ao direito alheio.

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes conseqüências e, dependendo da gravidade da ilicitude a sanção pode ser mais ou menos severa, mas sempre prevista em lei, em função do princípio da legalidade.

Ainda segundo este tributarista, a qualificação da gravidade da infração é jurídico-positiva, vale dizer, é o legislador que avalia a maior ou menor gravidade de certa conduta ilícita para cominar ao agente uma sanção de maior ou menor severidade.

Neste ponto, dependendo do nível de gravidade da infração, segundo avaliação do legislador, podem advir as penas pecuniárias e aquelas conceituadas como crimes, que ensejam a aplicação das chamadas sanções penais ou criminais.

Estas últimas estão definidas na Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária.

Nas sanções administrativas as multas pecuniárias, especialmente as decorrentes de lançamento de ofício, estão definidas no artigo 957 do RIR/99. Neste capítulo as multas agravadas trazem a definição legal no inciso II, deste artigo 957, que delimitam a aplicação da multa qualificada de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Neste contexto, a multa agravada deve ser caracterizada por atos praticados nos termos e limites definidos nos artigos 71 a 73, nos casos de evidente intuito de fraude.

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

Nilton Latorraca, ao discorrer sobre planejamento tributário, comparando atos lícitos e ilícitos, discorre que "a fraude se distancia da legítima economia de impostos justamente porque nesta o contribuinte adota um procedimento lícito para evitar a ocorrência do fato gerador, ou adota uma alternativa legal ao seu dispor para reduzir a carga tributária. Na fraude os meios são sempre ilícitos; a ação ou omissão é dolosa, isto é, o infrator age deliberadamente contra a lei, com a intenção

de obter o evento desejado. A ação dolosa geralmente caracteriza-se pela distorção ilícita das formas jurídicas, e acaba materializando-se na falsidade ideológica ou material.

Como visto acima, a ação dolosa caracteriza-se, de uma forma genérica, pela distorção ilícita das formas jurídicas e acaba materializando-se na falsidade ideológica ou material, o que não é o caso dos autos.

No caso em comento, Ilustre Julgador, a irregularidade praticada pela recorrente, e que foi objeto de autuação, tem seu ponto na informação a menor de suas receitas, para a Receita Federal, mas não houve distorção das formas jurídicas nem se caracterizou falsidade material ou ideológica, pois a receita omitida tributada pela fiscalização tomou por base as notas fiscais da recorrente devidamente escrituradas no seu livro de Registro de Serviços devidamente juntado aos autos pela fiscalização (vide termo de verificação fiscal, fls. 35/43, e páginas 116 e seguintes do presente auto).

Embora a empresa autuada tenha entregado as DIPJs zeradas junto a Secretaria da Receita Federal do Brasil isso não é suficiente para que se configure como evidente intuito de fraude para dar ensejo à aplicação de multa agravada.

Compuscando o Livro Registro de ISS da empresa impugnante, referente ao ano-calendário de 2006, encontramos todas as receitas auferidas pela recorrente no decorrer do mencionado ano-calendário, tanto é verdade que a fiscalização tomou por base a receita lá informada para efetuar o lançamento através do auto de infração em debate, na conformidade do Termo de Verificação Fiscal juntado às folhas 34 a 43 dos autos.

“*Data maxima venia*”, com base na documentação juntada ao processo, se demonstra que não está presente a vontade da empresa autuada de fazer próprio o dinheiro que pertence ao fisco, o que se tem é puro e simples inadimplemento de dívida, pois toda ela se encontra devidamente registrada em seus livros fiscais e contabilizada.

Em qualquer caso, se o contribuinte escritura, em sua contabilidade, os valores a serem pagos a Fazenda Pública, resta ausente intenção de fraudar a fiscalização, por ausência do elemento "vontade" que configura a conduta dolosa. O dolo é a vontade livre e consciente de o sujeito se apropriar de coisa alheia móvel de que tem posse ou detenção. E com essa vontade, que é elementar na configuração da fraude contra a Fazenda Pública, é inteiramente incompatível com a escrituração fiscal e contábil, como débito do contribuinte, a crédito do tesouro, das quantias correspondentes aos tributos a serem pagos.

A escrituração contábil e fiscal há de ser entendido como invidiosa manifestação do propósito do presente contribuinte responder pela dívida. Propósito que, evidentemente, não se concilia com a vontade de fraudar a União federal, afastando a possibilidade de agravamento da multa de ofício.

No sentido da inaplicabilidade da multa qualificada para o presente caso é a Súmula 1º CC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Este é o entendimento esboçado pelo Conselho de Contribuintes, vejamos alguns julgados:

“(...)” ver fls. 368/375

Como se denota, incorreto fora à aplicação da multa agravada de lançamento de ofício prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, quando não comprovada a intenção dolosa do contribuinte em burlar a fiscalização.

Neste sentido, é a recente decisão proferida pela terceira turma do 1º Conselho de Contribuintes, observemos:

“(…)” ver fls. 375/378

Se não restou devidamente provado que a impugnante cometeu alguma ação ou omissão dolosa visando impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou ainda, visando excluir ou modificar suas características essenciais para reduzir o montante do imposto devido, ou para evitar ou diferir seu pagamento deve ser a multa reduzida para o percentual normal de lançamento de ofício, afastando-se de pleno a exigência da multa agravada imposta sob o argumento de fraude à Fazenda Pública.

Dessa forma, não estando presentes os fatos caracterizadores do evidente intuito de fraude, deve ser reduzida a multa qualificada para o seu percentual normal de 75%, por ser ato de inteira justiça.

II.1.4 - DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DO PIS SOBRE VALORES PAGOS DENTRO DO PRAZO DE 20 DIAS ESTABELECIDO NO ART. 47 DA LEI N.º 9.430/96

Ilustre Relator, a presente fiscalização teve início no dia 10 de outubro de 2008, conforme pode ser constatado pelo termo de início de fiscalização já anexado aos autos.

Ocorreu que tão logo foi intimado da abertura do procedimento de fiscalização a impugnante efetuou o pagamento do PIS no prazo de 20 dias (30/10/2008, vide cópias dos DARFs ora anexados aos autos) conforme reza o art. 47 da Lei n.º 9.430/96, não podendo tais valores serem exigidos por meio do presente auto de infração. Vejamos o que diz o dispositivo legal.

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e **contribuições já declarados**, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Artigo com redação determinada na Lei n.º 9.532, de 10.12.1997, DOU 11.12.1997, com efeitos a partir de 1.1.1998).

Assim, Ilustre Julgador, não há que se falar em exigência de PIS por meio do presente lançamento de ofício, tendo em vista que a impugnante efetuou o pagamento dos valores aqui exigidos dentro do prazo estipulado no art. 47 da Lei n.º 9.430/96, estando sujeito apenas aos acréscimos legais nos casos de procedimento espontâneo. Logo, deve ser anulada referida cobrança.

III - DO PEDIDO

Senhor Delegado, isto exposto e com base no inciso I, do artigo 145 e 149, do Código Tributário Nacional, pede a V. Sa. que seja julgado improcedente o Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica -IRPJ e reflexos que tem por fundamentação legal arts. 516, parágrafos 4o e 5o, 541 e 841, incisos I e III e IV do RIR/99; art. 61, da Lei n.º 8.981, de 1.995; art. 44, incisos II da Lei n.º 9.430/96; arts. 1o e 3o da Lei Complementar n. 07/70; arts. 2o , incisos I e II, alínea "a" e parágrafo único, 3o, 10, 22, 51 e 91 do Decreto n. 4.524/02; art. 2o e parágrafos, da Lei n. 7.689/88; art. 29 da Lei n.º 9.430/96; art. 22 da Lei n.º 10.684/03 e, art. 37 da Lei n.º 10.637/02, em relação ao Auto de Infração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e Reflexos (PIS, COFINS, IRRF e CSLL), por entender ser ato de inteira justiça.

N. Termos

Pede e Confia no Deferimento.

Às fls. 399/411 o Sr. MIGUEL AVELAR DE CASTRO MONTEIRO apresenta contestação ao Termo de Sujeição Passiva Solidária, aduzindo o que se segue:

“(…)

I - DOS FATOS

A fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrou termo de sujeição passiva solidária em face do impugnante, pelo suposto fato dele ser o verdadeiro beneficiário dos rendimentos financeiros da empresa LIMPEL SERVIÇOS GERAIS LTDA., ainda pelo fato de ter interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos exatos termos do art. 124 do CTN, sendo responsável juntamente com a LIMPEL SERVIÇOS GERAIS LTDA. pelos tributos lançados em nome dessa última (IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, IRFONTE).

O valor total do crédito tributário exigido da LIMPEL SERVIÇOS GERAIS LTDA. soma o valor de 2.669.517,60 (dois milhões, seiscentos e sessenta e nove mil, quinhentos e dezessete reais e sessenta centavos), constante do processo nº 10384.001021/2009-85 de 06/03/2009, que o recorrente está integralmente impugnando.

II.1- DA PRELIMINAR DE ADMISSIBILIDADE DO PRESENTE RECURSO

Ilustre Relator, conforme vem decidindo o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, todo aquele que venha figurar no lançamento, como sujeito passivo, além do próprio contribuinte, sócios ou representantes de pessoas jurídicas e terceiros, partícipes das relações jurídicas que deram ensejo ao auto de infração, em face da lei geral do processo (lei 9.784/99, art. 9º, II e 58, c.c. art. 69) e do CTN, art. 142 (que impõe à autoridade administrativa a indicação, no lançamento, do sujeito passivo - gênero, do qual contribuinte e responsável são espécies), estes, de forma autônoma, podem postular nos autos do processo administrativo na defesa de seus interesses, ainda que o contribuinte, quanto aos tributos devidos, desista do processo.

Vejamos alguns julgados que confirmam o posicionamento acima, litteris:

“(…)” ver fls. 400/402

Isto posto, pugna o requerente pela admissibilidade da presente impugnação, tendo em vista a fiscalização o ter arrolado como sujeito passivo solidária dos tributos exigidos no presente auto de infração

Isto posto, pugna o requerente pela admissibilidade da presente impugnação, tendo em vista a fiscalização o ter arrolado como sujeito passivo solidária dos tributos exigidos no presente auto de infração.

III- DO MÉRITO

Ilustre Relator, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrou termo de sujeição passiva solidária em face do impugnante, pelo suposto fato dele ser o verdadeiro beneficiário dos rendimentos financeiros da empresa LIMPEL SERVIÇOS GERAIS LTDA., ainda pelo fato de ter interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos exatos termos do art. 124, I, do CTN, sendo responsável juntamente com a LIMPEL SERVIÇOS GERAIS LTDA. pelos tributos lançados em nome dessa última (IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, IRFONTE).

Data Máxima Vênia, Ilustre Relator, em relação à atribuição de solidariedade tributária - com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), ao procurador da empresa autuada, segundo consta dos fundamentos da fiscalização, o liame que vincularia o procurador da autuada, de modo a justificar a atribuição de

responsabilidade solidária, seria o fato de que toda movimentação financeira realizada pela autuada acabava convergindo em benefício do ora impugnante.

Ocorre que a atribuição de responsabilidade à pessoa física não implicaria na responsabilidade solidária que ora lhe foi cominada, mas sim na responsabilidade pessoal, caso efetivamente comprovada conduta dolosa que houvessem cometido com excesso de poderes ou infração à lei, que gerasse obrigações tributárias não satisfeitas na empresa ora autuada.

Fato é que o artigo 124, inciso I do CTN, utilizado pela autoridade fiscal para atribuir a responsabilidade solidária ao procurador da ora autuada não se aplica ao caso em análise. Vejamos.

De acordo com o Código Civil - art. 264 - há solidariedade quando a mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito ou obrigado à dívida total. A solidariedade tributária referida no artigo 124, inciso I do CTN é atribuída às pessoas que tenham interesse comum na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal. Como "situação de interesse comum" podemos exemplificar a propriedade de um imóvel, do que decorre que todos os proprietários são solidariamente responsáveis pelo tributo que recai sobre a propriedade (IPTU) ou transferência do imóvel (ITBI).

Portanto, nos casos de responsabilidade solidária, decorrente do artigo 124, inciso I do CTN, temos mais de um contribuinte para o mesmo fato gerador, pois ambos participam da conduta que gera a obrigação tributária.

No presente caso, o fato gerador tributário considerado foi "auferir receitas", do que decorreu a tributação pelo IRPJ e seus reflexos. Não há como afirmar que o impugnante participou de alguma forma diretamente no fato gerador. A pessoa jurídica auferiu receitas, não seus sócios ou procuradores. Seus rendimentos poderão surgir em momento posterior, mas não se trata de mesmo fato gerador tributário. Não há, portanto, que se falar na aplicação do artigo consignado.

Imprópria, também a atribuição de responsabilidade solidária do artigo 124, inciso I do CTN, em razão do liame traçado entre as receitas omitidas e o impugnante.

Na hipótese de ter agido o impugnante, o qual a fiscalização enquadrou como na condição de sócio, comprovadamente, com infração à lei ou estatuto, excesso de poderes, dando causa a situações que tenham gerado fatos tributários cujas obrigações fiscais não tenham sido cumpridas, cabe a aplicação da responsabilidade pessoal - e não solidária - prevista no artigo 135 do CTN, o que implicaria em outra forma e fundamento de lançamento.

Nesta hipótese, se atribuída à responsabilidade pessoal aos sócios ter-se-ia possível até a exclusão da pessoa jurídica do pólo passivo da autuação fiscal, visto que não se estaria diante de hipótese de solidariedade ou subsidiariedade, mas de responsabilidade pessoal do agente. Entretanto, esta não foi a hipótese legal tratada nos autos.

Assim, porque não há razão para suportar a atribuição da responsabilidade solidária prevista no artigo 124, inciso I do CTN, consignada no auto de infração e, também, porque não há nos autos prova suficiente que justifique a aplicação da responsabilidade pessoal, não sendo este fundamento adotado no lançamento (art. 135 do CTN), é de se afastar a questão da responsabilidade solidária em face do ora impugnante.

Esse é o entendimento adotado pelo Conselho de Contribuintes, vejamos:

“(...)” ver fls. 405/410

III - DO PEDIDO

Senhor Delegado, isto exposto e com base no inciso I, do artigo 145 e 149, do Código Tributário Nacional, pede a V. Sa. que seja julgado improcedente a atribuição da responsabilidade solidária prevista no artigo 124, inciso I do CTN, consignada no auto de infração em debate, por entender ser ato de inteira justiça.”

A 3ª Turma da DRJ/FOR, em sessão de julgamento, decidiu, por unanimidade, considerar PROCEDENTES os lançamentos para manter as exigências relativas ao IRPJ e às Contribuições para o PIS, CSLL, Cofins e IRRF, acolhendo a conclusão fiscal de ser o Sr. Miguel Avelar de Castro Monteiro, CPF nº 232.150.463-34, “sócio de fato” da empresa fiscalizada, e como tal responsável solidário nos termos do artigo 124, I, do CTN, conforme relatório e voto. A decisão teve supedâneo nas razões que reproduzo abaixo, em apertada síntese.

Alegações desacompanhadas de provas

O Fisco utilizou-se do Livro de Registro do ISS e/ou das próprias Notas Fiscais de Prestação de Serviços que refletem os valores escriturados pela própria empresa para embasar o lançamento. Portanto, caso os dados neles constantes não sejam verdadeiros, cabe ao autuado demonstrar a sua imprestabilidade. Verifica-se que a impugnante não anexou à defesa nenhum documento hábil que comprovasse algum erro no valor da receita apurada pela fiscalização. As alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não tem valor. O artigo 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, determina que a impugnação deve ser formalizada por escrito e ser instruída com os documentos em que se fundamentar.

Dos valores informados na DIPJ e DACON retificadoras após o início da ação fiscal

O sujeito passivo pretende que os valores informados **na DIPJ e DACON** retificadoras, referente ao ano da autuação, entregues depois de iniciado o procedimento fiscal (**30/10/2008 e 28/10/2008, respectivamente**) sejam considerados confessados espontaneamente e, por conseguinte, a multa aplicável não deve ser “de ofício”. Ocorre que as aludidas declarações retificadoras foram efetivadas quando o sujeito passivo não mais desfrutava de espontaneidade, por força do disposto no art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c o art. 138, § único, da Lei nº. 5.172, de 1966 (CTN), pois a **ação fiscal iniciou em 10/10/2008** (fl. 45). Logo, os valores declarados não possuem qualquer valor de confissão de dívida para o período de apuração objetos do presente lançamento.

Da Multa Qualificada

A interessada declarava sistematicamente as exigências de IRPJ e contribuições em valores muito inferiores aos devidos durante o ano-calendário de 2006. Portanto, omitiu receitas em percentuais nada inexpressivos, ou seja, ocorreu prática reiterada envolvendo valores vultosos a evidenciar uma conduta consistente no tempo destinada a não levar à tributação a totalidade dos valores devidos a título de IRPJ e contribuições.

Portanto, a autoridade fiscal entendeu corretamente que a empresa LIMPEL SERVIÇOS GERAIS LTDA agiu de maneira dolosa ao praticar as ações descritas nos tópicos anteriores do presente voto, ao deixar de informar em suas declarações de rendimentos o valor integral das receitas auferidas, procurando ocultar da autoridade fiscal as suas operações comerciais para eximir-se do pagamento dos tributos devidos sobre tais parcelas; de acordo

com os artigos citados, a prática dos fatos descritos no presente voto constitui crime contra a ordem tributária, possibilitando a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

Dos pagamentos efetuados a título de PIS

Para que se usufrua dos benefícios do artigo 47 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97, exige-se que os tributos/contribuições já estejam declarados pelo contribuinte quando do início da ação fiscal.

No caso em tela, os valores declarados a título de PIS em DCTF's não foram objeto de lançamento, e sim a diferença entre o PIS apurado e o Declarado. Assim, os pagamentos efetuados pela contribuinte após o início da ação fiscal e antes da autuação (DARFs de fls. 391 a 396), não se prestam a elidir as penalidades cabíveis, em especial a multa de ofício. No entanto, tais pagamentos devem ser considerados por ocasião da cobrança do crédito tributário mantido.

Da Interposição de Pessoas e do Chamamento do “Sócio de Fato” à Responsabilidade Solidária

Conforme visto no relatório, através das petições de fls. 339/380 e 399/411 apresentaram contestação nos presentes autos a pessoa jurídica e o Sr. Miguel Avelar de Castro Monteiro, insurgindo-se contra a conclusão fiscal de apontar referido senhor responsável solidário da empresa fiscalizada.

Considero ser perfeitamente legal que o chamamento ao processo para garantir o crédito tributário seja efetuado, também, na pessoa física considerada pela fiscalização como “sócio de fato” da pessoa jurídica. Tendo comprovado a fiscalização quem é o “sócio efetivo” da sociedade, entendo que este deve compor o pólo negativo da relação jurídica tributária. Isto porque, como se sabe, referidas pessoas não são elencadas nos atos constitutivos da pessoa jurídica, sendo caracterizados pela doutrina como “sócios ocultos”, “sócios efetivos” ou “sócios de fato”.

Com efeito, não é crível que a pessoa jurídica conceda autorização para que o Sr. Miguel Avelar de Castro Monteiro possa com os poderes amplos e gerais reger e gerir a empresa outorgante, inclusive junto a qualquer agência bancária para a efetivação de movimentação financeira, sem que este seja ligado à gerência da empresa.

Nesse passo, considero perfeitamente viável o chamamento ao processo do Sr. Miguel Avelar de Castro Monteiro na condição de responsável solidário nos termos do art. 124, I, do CTN, por considerá-lo “sócio de fato” da empresa fiscalizada.

IRRF por pagamento sem causa ou operação comprovada - Impossibilidade de concomitância com a tributação sobre omissão de receitas.

A impugnante diz que são antagônicas e incompatíveis as hipóteses de tributação sobre omissão de receitas e da presunção de pagamentos sem causa.

Compulsando-se os autos, verifica-se que foi detectada pela fiscalização a existência de transferência de recursos da autuada para pessoa ligada ao senhor Miguel Avelar, como no caso dos cheques nº 900048 e 000293, nos valores de R\$ 140.000,00 e R\$ 60.000,00

que foram emitidos em benefício da senhora Maria das Virgens Rocha Monteiro (cônjuge do mesmo), sem nenhuma obrigação da empresa para tal.

Os alegados pagamentos sem comprovação da operação ou causa foram tributados por aplicação do art. 61 da Lei nº 8.891, de 20 de dezembro de 1995.

A incidência do art. 61, antes transcrito, se dá, ou pelo pagamento a beneficiário não identificado ou, também, pelo pagamento efetuado a terceiros ou sócios sem comprovação da operação ou da sua causa. Nessa última situação, não importa estarem os beneficiários identificados ou não. Os pagamentos em favor dos sócios ou terceiros – mesmo plenamente identificados – podem sofrer a incidência do IRRF com base na legislação referida. Com isso, o fato de os cheques serem nominativos não afasta a incidência. É verdadeiro que a compensação do cheque prova um dispêndio (*gasto, consumo, despesa*, segundo o Dicionário Eletrônico Houaiss), não fosse assim não incidiria a tributação que tem como origem um dispêndio (pagamento) sem comprovação da operação ou causa. Por outro lado, a realização de um pagamento indica a existência de um negócio jurídico, mas não prova qual o negócio jurídico realizado, ou, qual a operação ou a causa desse dispêndio. Temos, então, que a realização de pagamentos através de cheques nominativos não afasta a incidência da tributação do art. 61, da Lei nº 8.981/1995.

Não existe a incompatibilidade ou contradição apontada pela contribuinte. As infrações – omissão de receitas e pagamento sem causa comprovada – são autônomas, independentes.

Quanto à cobrança confiscatória

Por fim, no que concerne à alegação de cobrança confiscatória, cumpre considerar que o princípio insculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, relativo à vedação ao confisco, antes de mais nada, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a elaboração legislativa, que deve observar a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º da CF), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco.

Ressalte-se ainda que o contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar questões de tal natureza. Vale esclarecer mais uma vez que não cabe às autoridades administrativas se manifestarem sobre matéria do ponto de vista constitucional, excetuado os casos em que houver declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal de lei, de tratado ou de ato normativo, situação em que é permitido às autoridades fiscais *a quo* afastar a sua aplicação (Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, e Parecer da PGFN/CRE n.º 948, de 2 de junho de 1998).

A conclusão inexorável a que se chega é pelo cabimento da multa qualificada de 150% no caso em comento, em relação a todos os autos de infração lavrados que compõem o presente processo, uma vez que estão presentes, em tese, os pressupostos a que alude o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme evidenciado no trabalho fiscal consubstanciado no TVF de fls. 35/43.

Da Constitucionalidade e da Legalidade das Leis

Em sua defesa, o contribuinte traz alegações acerca da constitucionalidade e da legalidade do dispositivo legal infringido, entretanto, importa esclarecer que a autoridade administrativa, por força de sua subordinação ao poder vinculado ou regrado, deve limitar-se à aplicação da lei, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da legalidade ou da constitucionalidade da norma legal.

Das Decisões Judiciais e Administrativas Citadas

A extensão dos efeitos de decisões judiciais possui como pressupostos a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal e que tal decisão se refira especificamente à inconstitucionalidade da lei, do tratado ou do ato normativo federal que esteja em litígio.

Já quanto às ementas de acórdãos dos Conselhos de Contribuintes citadas pela defesa para embasar seus argumentos, é pertinente mencionar que tais decisões administrativas citadas pela defesa não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, por conseguinte, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo que resultou a decisão.

Da Tributação Reflexa

Em relação à tributação reflexa aplica-se aos lançamentos ditos decorrentes da autuação do IRPJ o mesmo tratamento dado ao lançamento matriz, devido à íntima relação de causa e efeito que os une.

Irresignado, o recorrente interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, alegando, em síntese, as razões abaixo descritas.

(a) DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Empregando uma interpretação sistemática podemos concluir que a espontaneidade do contribuinte só é perdida vinte dias após notificação do início de procedimento, conforme pode-se depreender da leitura do art. 47 da Lei nº 9.430/96.

Ademais, em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte, por meio da entrega da DCTF, DIPJ, DACON, e na falta de pagamento da exação no vencimento, mostra-se incabível a elaboração de lançamento de ofício, posto que tais declarações elidem a necessidade da constituição formal do débito pelo fisco.

Desta feita, os tributos declarados em DCTF e DIPJ, e não pagos na sua totalidade dentro do prazo estabelecido na legislação, não estarão sujeitos a cobrança por parte da autoridade administrativa através de Auto de Infração, ficando afastada a aplicação de multa de Ofício de 75% (setenta e cinco por cento), que no caso em discussão foi lançado 150% (cento e cinquenta por cento), devendo ser aplicada a multa de mora no percentual de 20% (vinte por cento) incidente sobre o principal, como bem determina o artigo 61, da Lei nº 9.430/96.

IRRF

Os pagamentos efetuados a título de doação à senhora Maria das Virgens Rocha Monteiro foram devidamente contabilizados no livro caixa nº 2 da recorrente (vide

termo de intimação de fls. 90/91 do autos), constando devidamente o beneficiário do rendimento.

Assim, o beneficiário está identificado, mesmo porque a aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981 de 1.995, está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por omissão de receita, como foi o caso concreto, onde houve a incidência do IRPJ, PIS, COFINS e CSSL, formalizado através da presente autuação.

Deve-se concluir que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não convivia com o art. 44 da Lei nº 8.541/92, significando dizer que, quando, ainda que por presunção, o rendimento era distribuído aos sócios tinha aplicação o art. 44, nunca o art. 61. Portanto, com a edição da Lei nº 9.249/96, surge clara a opção do legislador pela adoção da tributação segregada, ou seja, se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica não será mais tributado, não só na pessoa física como em outra pessoa jurídica, eventual e presumidamente beneficiárias.

Em outras palavras, significa dizer que o art. 61 da Lei nº 8.981/95, evidentemente, não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo art. 44 da Lei nº 8.541/95. Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real e ao lucro presumido.

MULTA QUALIFICADA

No caso em comento a irregularidade praticada pela recorrente, e que foi objeto de autuação, tem seu ponto na informação a menor de suas receitas, para a Receita Federal, mas não houve distorção das formas jurídicas nem se caracterizou falsidade material ou ideológica, pois a receita omitida tributada pela fiscalização tomou por base as notas fiscais da recorrente devidamente escrituradas no seu livro de Registro de Serviços devidamente juntado aos autos pela fiscalização (vide termo de verificação fiscal, fls. 35/43, e páginas 116 e seguintes do presente auto).

Embora a empresa autuada tenha entregado a DIPJ e DACON com valores menores que o devido junto a Secretaria da Receita Federal do Brasil isso não é suficiente para que se configure como evidente intuito de fraude para dar ensejo à aplicação de multa agravada.

COBRANÇA DO PIS SOBRE VALORES PAGOS DENTRO DO PRAZO DE 20 DIAS ESTABELECIDO NO ART. 47 DA LEI Nº 9.430/96

Não há que se falar em exigência de PIS por meio do presente lançamento de ofício, tendo em vista que a recorrente efetuou o pagamento dos valores aqui exigidos dentro do prazo estipulado no art. 47 da Lei nº 9.430/96, estando sujeito apenas aos acréscimos legais nos casos de procedimento espontâneo. Logo, deve ser anulada referida cobrança.

MIGUEL AVELAR DE CASTRO MONTEIRO, relacionado em Termo de Sujeição Passiva Solidária, também protocolizou Recurso Voluntário contra a decisão prolatada pela DRJ, aduzindo, em síntese, os seguintes argumentos:

A solidariedade tributária referida no artigo 124, inciso I do CTN é atribuída às pessoas que tenham interesse comum na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal. Como "situação de interesse comum" podemos exemplificar a propriedade de um imóvel, do que decorre que todos os proprietários são solidariamente responsáveis pelo tributo que recai sobre a propriedade (IPTU) ou transferência do imóvel (ITBI). Portanto, nos casos de responsabilidade solidária, decorrente do artigo 124, inciso 1 do CTN, temos mais de um contribuinte para o mesmo fato gerador, pois ambos participam da conduta que gera a obrigação tributária. No presente caso, o fato gerador tributário considerado foi "auferir receitas", do que decorreu a tributação pelo IRPJ e seus reflexos. Não há como afirmar que o impugnante participou de alguma forma diretamente no fato gerador. A pessoa jurídica auferiu receitas, não seus sócios ou procuradores. Seus rendimentos poderão surgir em momento posterior, mas não se trata de mesmo fato gerador tributário. Não há, portanto, que se falar na aplicação do artigo consignado.

Imprópria, também a atribuição de responsabilidade solidária do artigo 124, inciso I do CTN, em razão do liame traçado entre as receitas omitidas e o recorrente.

Na hipótese de ter agido o recorrente, o qual a fiscalização enquadrou na condição de sócio, comprovadamente, com infração à lei ou estatuto, excesso de poderes, dando causa a situações que tenham gerado fatos tributários cujas obrigações fiscais não tenham sido cumpridas, cabe a aplicação da responsabilidade pessoal - e não solidária - prevista no artigo 135 do CTN o que implicaria em outra forma e fundamento de lançamento.

Assim, não há razão para suportar a atribuição da responsabilidade solidária prevista no artigo 124, inciso I do CTN, consignada no auto de infração e, também, porque não há nos autos prova suficiente que justifique a aplicação da responsabilidade pessoal, não sendo este fundamento adotado no lançamento (art. 135 do CTN), é de se afastar a questão da responsabilidade solidária em face do recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator.

O recurso é tempestivo, e portanto, dele conheço.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES RETIFICADORAS NO PRAZO DE 20 DIAS DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL

Menciona a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal:

Ressaltamos que, somente após o início da ação fiscal, a fiscalizada apresentou à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração DIPJ retificadora (em 30/10/2008) e demonstrativos DACON retificadores (em 28/10/2008), trazendo agora as informações corretas, conforme apurado pela fiscalização.

O recorrente entende que, por estar no prazo de 20 dias do início do procedimento fiscal suas declarações prestadas neste interregno, que retificaram os valores anteriormente prestados, de modo a torná-los agora compatíveis com aqueles da escrita, devem ser hábeis para os efeitos do art. 138 do CTN.

Tal interpretação destoa do espírito da norma, que objetivou dar tratamento mais favorável àquele que, embora em difícil situação financeira, e inadimplente quanto às obrigações principais, presta corretamente suas declarações. Ou seja, a conduta é menos reprovável que aquela praticada por aquele que além de não recolher os tributos presta, ainda, declaração com dados inexatos, induzindo em erro a Administração Tributária, como é o caso vertente.

Pouco valor, assim, têm as retificadoras, para o efeito de produzir auto-lançamento, porquanto, nesta fase, em pleno curso do procedimento fiscal, os ilícitos descobertos são constituídos mediante lançamento pela autoridade fiscal e gravados pelas penalidades aplicadas de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Desta forma, em sua condição, diante dos fatos, é inalcançável o benefício pleiteado, remanescendo acertados os procedimentos fiscais.

IRRF SOBRE PAGAMENTOS CUJA CAUSA DA OPERAÇÃO NÃO FOI COMPROVADA

Aduz a autoridade fiscal, no Termo de Verificação Fiscal:

Identificamos ainda a existência de transferência de recursos da fiscalizada para pessoa ligada ao senhor Miguel Avelar, como no caso dos cheques nº 900048 e 000293, nos valores de R\$ 140.000,00 e R\$ 60.000,00 que foram emitidos em benefício da senhora Maria das Virgens Rocha Monteiro (cônjuge do mesmo), sem nenhuma obrigação da empresa para tal. Segundo informações da fiscalizada, atendendo ao nosso termo de intimação fiscal nº 004, os recursos foram repassados a título de "doação gratuita". Desconsideramos tais alegações, uma vez que não foram apresentados documentos comprobatórios; além do mais, não seria plausível a doação de tais quantias, enquanto que os próprios sócios receberam naquele ano quantias bem mais modestas (cerca de apenas R\$ 55.000,00, conforme informado no curso dessa fiscalização), restando caracterizada a infração denominada "pagamento sem causa", cuja tributação

será efetuada nos termos do artigo 674 e parágrafos, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99).

O recorrente se insurgiu contra a exação, pois entende que a operação indicou o beneficiário, eis que a própria autoridade declina no seu termo de intimação fiscal (fls. 90/91) que os pagamentos estavam escriturados.

“e considerando-se que os históricos utilizados na escrituração do seu Livro Caixa impossibilita a correta identificação de algumas operações ali registradas”

Todavia, cabe ressaltar que o fundamento legal do lançamento não é o pagamento a beneficiário não identificado, mas o pagamento de operação cuja causa não foi comprovada.

Assim, embora alegue que os valores decorrem de doação, a alegação vem desacompanhada de provas. Com efeito, os comprovantes de pagamento não justificam a causa, senão o próprio pagamento.

Se houve uma doação, haveria de ser constituída por instrumento público ou particular, indicando doador e donatário, prazo para aceitação, eventuais encargos estabelecidos pelo doador, eventual cláusula de reversão, etc. Tal situação não se verificou.

Não se socorre, igualmente, o recorrente do parágrafo único do art. 541 do Código Civil, que estabelece a validade da doação verbal para bens móveis de pequeno valor, porque não se pode aceitar que os valores repassados (que totalizam R\$200.000,00) estejam amparados por esta hipótese.

Descabe, ademais, o argumento lançado contra os efeitos do art. 61 da Lei nº 8.981/95, os quais, segundo defende o recorrente, não poderiam se estender às situações anteriormente regidas pelo art. 44 da Lei nº 8.541/92, revogado pela Lei nº 9249/95.

A situação regida pelo art. 61 da Lei nº 8.981/95 cuida do pagamento cuja operação não foi comprovada ou cuja causa não se demonstrou. Tal incidência não prescinde da dedução dessas condições, as quais foram produzidas no caso pela autoridade fiscal.

Diferentemente se dava, no passado, a aplicação do art. 44 da Lei nº 8.541/92, que simplesmente estendia à pessoa física, relativamente aos lucros distribuídos, o resultado da tributação na pessoa jurídica por omissão de receita, ao tempo em que havia a tributação dos lucros também na pessoa física. Neste caso, era despicienda a prova do pagamento, demonstrada a omissão de receita.

Há um *plus*, portanto, que diferencia as duas situações, não se podendo, numa síntese açodada, concluir, de modo singelo, pela não aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/95 ao caso, simplesmente porque, fosse o caso situado no passado, o fisco, por comodidade processual, não provaria o pagamento efetuado nem a ausência de causa da operação, e sustentando-se na ficção estabelecida na norma revogada, estenderia o resultado da apuração procedida na pessoa jurídica à pessoa física.

Desta forma, pugno pelo acerto da tributação.

MULTA QUALIFICADA

A multa de 150% foi aplicada pela autoridade, que vislumbrou o intuito de fraude nas seguintes condutas:

- regularidade da omissão ao longo de todos os meses do ano-calendário;
- a desproporção entre os valores confessados em fiscalização, por meio de retificadoras, com aqueles declarados originalmente;
- a compatibilidade entre os valores declarados nas retificadoras com os valores escriturados;
- os fatos praticados são passíveis de tipificação por crime contra a ordem tributária.

Tendo em vista que a declaração de rendimentos e a DCTF são meios que a Administração Tributária possui para averiguar o cumprimento das obrigações do sujeito passivo, entendo que a conduta de falseá-las, reduzindo-lhes os valores de receita bruta, demonstra intenção de esconder do Fisco a ocorrência de fatos geradores. Provada a redução, e demonstrado, ademais, que a conduta se repetiu em todos os períodos de apuração do ano-calendário, entendo caracterizado o intuito de fraude, o qual autoriza a exasperação da multa.

COBRANÇA DO PIS SOBRE VALORES PAGOS DENTRO DO PRAZO DE 20 DIAS ESTABELECIDO NO ART. 47 DA LEI Nº 9.430/96

Aduz o recorrente que

“Não há que se falar em exigência de PIS por meio do presente lançamento de ofício, tendo em vista que a recorrente efetuou o pagamento dos valores aqui exigidos dentro do prazo estipulado no art. 47 da Lei n.º 9.430/96, estando sujeito apenas aos acréscimos legais nos casos de procedimento espontâneo. Logo, deve ser anulada referida cobrança.”

Todavia, para gozar dos benefícios do artigo 47 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97, exige-se que a contribuição já esteja declarada pelo contribuinte ao início da ação fiscal.

No caso presente, os valores declarados a título de PIS em DCTF não foram objeto de lançamento, e sim a diferença entre o PIS apurado e o Declarado, tendo havido a desconsideração da DCTF prestada sob procedimento fiscal. Assim, os pagamentos efetuados pelo recorrente após o início da ação fiscal e antes da autuação (DARFs de fls. 391 a 396), não elidem a multa de ofício. No entanto, conforme bem destacado na decisão da DRJ, tais pagamentos devem ser considerados por ocasião da cobrança do crédito tributário mantido, para abatimento do *quantum* devido.

EQUIPARAÇÃO INDEVIDA DA SOLIDARIEDADE DISCIPLINADA NO ART. 124, I, DO CTN À RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A atribuição de solidariedade, nos termos do art. 124, I, do CTN não se amolda à situação fática apresentada. O referido dispositivo, inserto no Capítulo IV do Código, “Sujeito Passivo”, não se destina a prescrever hipóteses de responsabilidade, as quais são

definidas no Capítulo V, “Responsabilidade Tributária”, mas a dispor sobre a relação entre os sujeitos passivos (contribuintes, contribuinte e responsável, ou responsáveis, conforme prescreve o art. 121) co-obrigados, uma vez já consolidada sua condição de contribuinte ou responsável.

No caso vertente resta demonstrado que a pessoa física à qual a autoridade fiscal atribuiu a solidariedade do art. 124, I, do CTN se beneficiou do fato gerador ulteriormente descoberto na fiscalização. Porém, tal condição não é bastante para a finalidade buscada pela fiscalização. Há que se declinar o fundamento de direito que faz nascer a responsabilidade tributária destas pessoas (dentre as hipóteses previstas nos art. 128 a 137 do CTN), situação que as obriga ao crédito tributário, para, então, afirmar-se sobre a solidariedade delas com o contribuinte.

Neste sentido, vale a lição de MISABEL ABREU MACHADO DERZI¹, para quem

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias.

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

Desta forma, merece reparo a atribuição de solidariedade ao caso, nos termos do art. 124, I, do CTN, podendo, contudo, a Fazenda Nacional, em futura execução fiscal, efetuar o correto enquadramento legal, e reunir novamente as pessoas físicas beneficiárias do fato gerador descoberto pela fiscalização ao vínculo obrigacional.

Assim, voto para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a responsabilidade de Miguel Avelar de Castro Monteiro.

Sala das Sessões, 22 de fevereiro de 2011.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator

¹ ALIOMAR BALEEIRO E MISABEL ABREU MACHADO DERZI, Direito Tributário Brasileiro, Forense, 11ª ed, 2002, Rio de Janeiro.

