



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

Processo nº 10680.007562/2007-19
Recurso nº 165.399 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.365 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro 2009
Matéria IRF - Ano(s): 2002, 2003
Recorrente MINISTÉRIO DE LOUVOR DIANTE DO TRONO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento efetuado a título de rendimentos está sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, cuja apuração e retenção devem ser realizadas na data do pagamento (fato gerador). A incidência tem característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

DIFERENÇAS APURADAS ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS E PAGOS OU COMPENSADOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Legítimo o lançamento de ofício de imposto de renda retido e não recolhido apurado pelo confronto entre os valores registrados na contabilidade e os efetivamente pagos ou compensados, não confessados pelo contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

DECLARAÇÃO RETIFICADORA ENTREGA APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. EFEITOS.

A declaração retificadora entregue após o início do procedimento de ofício não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício, pois a espontaneidade do sujeito passivo é excluída com o a instauração da ação fiscal.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE PELA FONTE PAGADORA.

Somente é cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A falta de comprovação do recolhimento do imposto de renda retido na fonte e/ou alegação de desconhecimento da apresentação de DCTF's retificadoras, pela fonte pagadora, sem a utilização de documentos inidôneos, caracteriza simples falta de recolhimento de imposto de renda que foi retido na fonte, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos da legislação tributária.

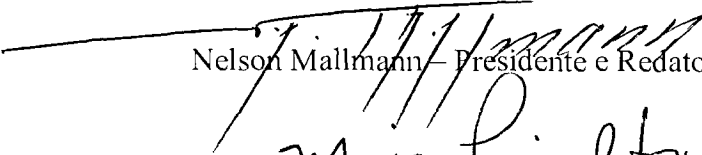
Multa de ofício desqualificada.

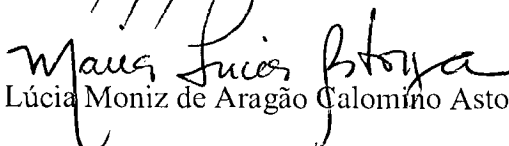
Arguição de decadência acolhida.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, tendo em vista a desqualificação da multa de ofício, acolher a arguição de decadência para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao período de 03/02/2002 a 25/06/2002. Vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga (Relatora) e Antonio Lopo Martinez. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a base de cálculo da exigência os valores de R\$ 7.165,39 e R\$ 10,63, correspondentes aos fatos geradores de 31/10/2003 e 29/07/2002, respectivamente, e desqualificar a multa de lançamento de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do voto da Redatora designada. Vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga (Relatora) e Antonio Lopo Martinez, que davam provimento parcial ao recurso, somente, para excluir da base de cálculo da exigência os valores de R\$ 7.165,39, R\$1.155,00 e R\$ 10,63, correspondentes aos fatos geradores de 31/10/2003, 25/02/2002 e 29/07/2002, respectivamente. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Heloísa Guarita Souza.


Nelson Mallmann – Presidente e Redator Ad Hoc Designado


Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Lopo Martinez, Heloísa Guarita de Souza, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, João Carlos Cassuli Junior (Suplente convocado), Gustavo Lian Haddad e Nelson Mallmann (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Pedro Anan Júnior.

Relatório



Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 29 a 36 - volume I, integrado pelos demonstrativos de fls. 37 a 52 - volume I, pelo qual se exige a importância de R\$108.101,36, a título de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, acrescida de multa de ofício de 150% e juros de mora, relativo aos anos-calendário 2002 e 2003.

DA AÇÃO FISCAL

Conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 4 - volume I, a fiscalização esclarece que:

No decorrer dos trabalhos de fiscalização ficou caracterizada, em tese, a existência de ação dolosa por parte do sujeito passivo, consubstanciada na conduta de reter e não recolher os valores do imposto de renda na fonte sobre trabalho assalariado, código 0561, sobre o trabalho sem vínculo de emprego, código 0588, sobre o rendimento de capital de aluguéis pagos a pessoa física, código 3208 e sobre serviços prestados por pessoa jurídica, código 1708 para os anos-calendário de 2002 e 2003.

Intimado a retificar as DCTF, o contribuinte apresentou os recibos de entrega das DCTFs retificadoras, mas com valores declarados abaixo dos escriturados no livro Razão, conforme cópias do referido livro às fls. 53 a 113. Para demonstrar os valores reais do imposto de renda retido na fonte, foram elaboradas as planilhas de fls. 114 a 151 e constatei que o contribuinte não recolheu vários períodos de apuração e, em outros, recolheu a menor. Foi realizado também batimento com a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF, fls. 152 a 160.

Além disso, verifiquei que o contribuinte retificou as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF nos 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2002 e 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2003, zerando os valores do imposto de renda na fonte devidos, conforme cópias às fls. 161 a 228.

Dessa forma, a empresa incorreu, em tese, em crime contra a ordem tributária por ter retido o imposto de renda na fonte e não ter efetuado, na totalidade, o respectivo recolhimento aos cofres públicos, além de ter prestado declaração falsa às autoridades tributárias, conforme estipulado na Lei 8.137/90.

Encerrando os trabalhos fiscais, foi elaborada Representação Fiscal Para Fins Penais, protocolizada sob o nº 10680.007563/2007-55 (fl. 233 – volume I).

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada com o lançamento, a contribuinte interpôs a impugnação de fls. 239 a 262 - volume II, por meio de seus representantes legais (conforme documentos anexados às fls. 263 a 274 – volume II), cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fls. 303 a 305 – volume II):

O contribuinte foi cientificado do lançamento aos 03/07/2007, conforme Aviso de Recebimento (AR) à fl. 236. Irresignado, o autuado apresenta impugnação aos 02/08/2007, consubstanciada no documento anexado às fls. 239 a 262, onde, resumidamente, alega:

- A tempestividade da impugnação.

- *“O impugnante contesta integralmente os dados apresentados pela fiscalização, uma vez que conforme se comprova pela apresentação de sua documentação, todos os débitos relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte foram devidamente quitados, seja através de DARF, seja através de compensação”. Apresenta planilhas demonstrativas, buscando demonstrar a forma de extinção do IRRF em discussão.*
- *“Quanto à parte dos tributos que foram objetos de compensação, está a mesma impossibilitada de argumentar quanto à validade da referida compensação porque o Auto de Infração não foi a apreciação da PERDCOMP apresentada regularmente cuja cópia ora anexada ao processo.” Menciona que o fisco não questionou as compensações efetuadas, exigindo o IRRF em sua totalidade, ainda que pagos ou compensados. Utilizando-se deste argumento, pleiteia o reconhecimento da “validade dos referidos pagamentos nas duas modalidades”.*
- *Na hipótese de questionamentos acerca da compensação efetuada, argumenta que “não seria aqui o foro competente para discuti-la, sob pena de evidência de cerceamento do direito de defesa e do contraditório pleno, o que ensejaria a nulidade do procedimento fiscal ou da decisão da manutenção da exigência”.*
- *“A impugnante refuta veementemente as argumentações da digna fiscalização no sentido da caracterização de EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE”. Argumenta que os valores apurados foram declarados regularmente em DCTF, promovendo a sua quitação através de DARF ou declaração de compensação efetuada através de PER/DCOMP. Diante desta alegação, menciona que “estamos diante da hipótese clara e evidente de falta de fundamentação e de tipificação de infração a justificar a aplicação de multa agravada”.*
- *Com referência à multa agravada de 150%, alega que “a aplicação da mesma sobre o valor do imposto regularmente recolhido em DARF e outra parte regularmente compensado através de declaração apresentada à SRF, fere de morte os princípios basilares de nossa Carta Magna”.*
- *“A aplicação de multa confiscatória, desarrazoada de 150% sobre o montante de compensação regularmente processada se constitui em verdadeiro confisco do patrimônio do contribuinte”.*
- *“A boa fé do contribuinte que declara regularmente os tributos devidos, assim como promove o seu recolhimento regular através de DARF e ainda declara a compensação efetuada e apresentada todos os documentos a ela relativos e exigidos pela legislação de regência, não pode deixar de ser considerada como fator por demais relevante para afastar tão severa penalidade...” Nestes termos, pleiteia que “a pena seja ajustada, graduada, segundo essa responsabilidade”.*
- *Argumenta que o fisco tenta atribuir o intuito de fraude unicamente em função da apresentação de DCTF retificadora com anulação dos valores anteriormente informados. Rechaça este argumento alegando que prestou as mesmas informações em DIPJ e nos balanços gerais, promovendo ainda o recolhimento do valor devido. Complementa informando que quando cientificado pelo fisco da DCTF mencionada promoveu “nova retificadora de acerto dos respectivos valores”.*



- Propugna pela aplicação dos arts. 112 e 138 do CTN, argumentando: “*se em qualquer caso ocorre dúvidas esta há de ser resolvida sempre em favor do acusado*”.
- Transcreve passagens de ilustres tributaristas para amparar seu argumento de “*multa confiscatória*”. Embasado nestas transcrições e em decisões prolatadas pelo Poder Judiciário, conclui: “*a equidade recomenda a exclusão de multas vultosas, como a aplicada à impugnante, correspondente a 150% sobre o valor que o fisco entende compensado indevidamente, porque representariam sansão confiscatória*”.
- “*A fiscalização fundamentou o agravamento com base na existência de fraude em razão única do contribuinte ter apresentado a DCTF retificadora relativamente a tributos que já haviam sido recolhidos, não pode ser caracterizadora de evidente intuito de fraude, até mesmo por faltar-lhe o pressuposto básico e essencial para tal caracterização*”. Argumenta que sequer se lembrava da apresentação de tal declaração retificadora, que o fato foi absolutamente isolado, não se constituindo em prática constante do contribuinte. Menciona que a SRF não comprovou efetivamente através de qual IP de computador tal declaração foi transmitida, até mesmo para possibilitar ao contribuinte a busca e atribuição de responsabilidade a funcionários ou outros que porventura a tenham transmitido.
- Acrescenta que, ainda que prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 a multa agravada, esta somente pode ser aplicada na presença da conduta criminosa. Neste contexto, alega que a multa aplicada somente é aplicável nas hipóteses de crime, “*o que definitivamente não é o caso dos presentes autos*”.
- Por fim, propugna pelo “*cancelamento do feito fiscal com as conseqüências que lhe são inerentes*”.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação da contribuinte, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte (MG) manteve em parte o lançamento, proferindo o Acórdão nº 02-15.607 (fls. 300 a 322 - volume II), de 05/09/2007, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003

DCTF RETIFICADORA. A retificação da DCTF não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada do início de procedimento fiscal.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. Nos lançamentos de ofício, a multa qualificada, no percentual de 150%, será aplicada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, segundo caracterização feita em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.



PAGAMENTO. Na parte em que comprovado o efetivo pagamento da obrigação, antes do início da ação fiscal, cancela-se o crédito tributário correspondente.

A decisão *a quo*, considerou comprovado: o IRRF, código 3208, apurado na 1ª semana de julho de 2002, no valor de R\$ 659,52, e IRRF, código 1708, apurado na 4ª semana de julho de 2002, no valor de R\$ 120,80 (fl. 313 – volume II).

DO RECURSO

Cientificada do Acórdão de primeira instância, em 17/10/2007 (vide AR de fl. 360 - volume II), a contribuinte apresentou, em 16/11/2007 (vide envelope anexado à fl. 397 – volume II), tempestivamente, o recurso de fls. 361 a 396 - volume II, apresentada por seu procurador (vide instrumento de mandato de fls. 263 - volume II), no qual reitera os argumentos apresentados na impugnação e aduz que (fl. 373 – volume II):

Verifica-se que em vários casos houve o recolhimento do tributo, mas o mesmo foi realizado com o Código de Receita incorreto. Tal situação poderia configurar o descumprimento de obrigação acessória, mas jamais a cobrança do próprio tributo, pois este já se encontra quitado, não havendo nenhum prejuízo à Receita.

Transcreve, ainda, farta jurisprudência sobre a aplicação da multa qualificada para corroborar sua defesa (fls. 383 a 396 – volume II).

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 05, sorteado e distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 02/06/2009, veio numerado até à fl. 398 - volume II (última).



Voto Vencido

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

1 Considerações iniciais

Trata-se de lançamento de falta de recolhimento de IRRF retido sobre diversos tipos de rendimentos (trabalho assalariado, trabalho sem vínculo empregatício, aluguéis e royalties pagos a pessoa física e serviços prestados por pessoa jurídica – códigos de receita: 0561, 0588, 3208 e 1708) apurado em procedimento de ofício, nos anos-calendário 2002 e 2003.

Os valores dos débitos foram levantados a partir do livro Razão da contribuinte (cópia anexada às fls. 53 a 113 – volume I), conforme planilha elaborada pela fiscalização às fls. 114 a 121 – volume I. Nas planilhas anexadas às fls. 132 a 151 – volume I encontram-se detalhados todos os pagamentos referentes aos códigos de receita 0561, 0588, 1708 e 3208, efetuados pela contribuinte nos anos-calendário 2002 e 2003, bem como às fls. 152 a 160 – volume I, cópia das DIRF para esses mesmos códigos e anos-calendário. Confrontando os débitos de IRRF com os respectivos pagamentos, a fiscalização elaborou a planilha de fls. 122 a 131 – volume I que deu origem ao presente Auto de Infração.

Importante ressaltar que a contribuinte havia apresentado, em 10/01/2005, DCTF retificadoras referentes aos 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2002 e 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2003, zerando os valores do IRRF (163 a 228 – volume I).

Em 15/03/2007, após a ciência do Termo de Início de Fiscalização (26/02/2007, conforme cópia do AR anexada à fl. 9 – volume I), a contribuinte apresentou novas DCTF retificadoras referentes aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2002 e 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2003 (fls. 12 a 18 – volume I).

2 Efeitos da declaração retificadora

De pronto, cabe salientar que as DCTF retificadoras entregues após a contribuinte ter sido intimada, não produziram qualquer efeito, pois a apresentação se deu após o início do procedimento de ofício e, portanto, já havia perdido a espontaneidade, nos termos do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 26 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;



II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; (o destaque não é do original) III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

(grifei)

Ressalte que consta expressamente do art. 12º, §2º, inciso III, da Instrução Normativa SRF nº 695, de 14 de dezembro de 2006, vigente à época, que não serão aceitas DCTF retificadoras que tenha por objetivo alterar débito em relação ao qual o sujeito passivo já tenha sido intimado pela fiscalização.

3 Análise dos débitos questionados

A contribuinte alega que todos os débitos exigidos no presente Auto de Infração teriam sido devidamente quitados por meio de pagamento com DARF ou compensação.

3.1 COMPENSAÇÃO

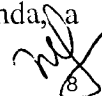
Conforme planilha elaborada às fls. 313 e 314 – volume II pelo julgador *a quo*, constata-se que todos débitos para os quais a contribuinte indicou a existência de compensação referem-se a uma mesma PER/DCOMP, nº 0319.76938.261104.1.3.57-5674, transmitida em 26/11/2004 (fl. 02 do Anexo I).

A contribuinte alega que não cabe discutir a validade da referida compensação porque o Auto de Infração não foi a apreciação da PER/DCOMP e que quaisquer questionamentos a esse respeito, cercearia seu direito de defesa e ao contraditório pleno, o que ensejaria a nulidade do procedimento fiscal ou da decisão da manutenção da exigência.

É certo que o Auto de Infração não decorreu da análise da referida PER/DCOMP. Contudo, verifica-se que essa mesma PER/DCOMP já foi analisada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte (MG) que considerou como não-declaradas as compensações formalizadas pela contribuinte no âmbito do processo nº 10680.000847/2005-59, conforme cópia do Despacho Decisório prolatado naquele processo (fls. 276 a 283 – volume II), cientificado à contribuinte em 31/08/2005 (vide cópia do AR anexada à fl. 284 – volume II).

A Declaração de Compensação (DCOMP) formulada regularmente nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, “[...] *extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação*” (§2º), “[...] *constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados*” (6º) e se subordina ao rito do previsto no Decreto nº 70.235, de 26 de março de 1972 (§§9º a 11).

Entretanto, no caso de compensação “não-declarada” (art. 74, §§12 e 13, da Lei nº 9.430, de 1996), a legislação prevê um procedimento sumário, não produzindo aqueles efeitos que são próprios das Declarações de Compensação, ou seja, não extinguem o crédito tributário, não constituem confissão de dívida e não há possibilidade de discussão administrativa, nos termos do Decreto nº 70.235, de 26 de março de 1972. E, ainda, a



autoridade que considerar não-declarada a compensação, deve imediatamente demandar pela constituição dos créditos não lançados de ofício, nos termos do art. 31 da Instrução Normativa Instrução Normativa SRF n.º 460, de 18 de outubro de 2004, vigente à época:

Art. 31 [...]

§ 3º A autoridade da SRF que considerar não declarada a compensação determinará a imediata constituição dos créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados, bem assim a cobrança dos débitos já lançados de ofício ou confessados.

[...]

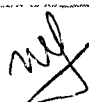
Dessa forma, embora o presente litígio não tenha como objeto a PERD/DCOMP em questão, mas apenas alguns débitos nela informados, o resultado de sua apreciação interfere diretamente no lançamento ora analisado. Visto que já existe manifestação da autoridade competente considerando a referida Declaração de Compensação não declarada, esta não produziu quaisquer efeitos e, portanto, é legítimo o lançamento dos débitos nela indicados.

3.2 PAGAMENTOS COM DARF

A seguir encontra-se sintetizada a análise individualizada de cada um débitos questionados pela contribuinte na planilha de fls. 368 a 372 – volume II.

Item 001 do Auto de Infração – Código: 0561		
Débito		Alegações da contribuinte e Análise da Relatora
FG	Valor	
04/02/2002	379,07	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de DARF. Foi efetuado recolhimento a maior (R\$ 93,48) no DARF vencido em 05/01/2002, e recolhimento de R\$ 285,59 através de DARF vencido em 15/02/2002, totalizando R\$ 379,07. O recolhimento a maior se deu em razão de informação incorreta constante da DCTF. (DOC 1 e 2 – fls. 3 a 6 do Anexo I). Análise: DARF de R\$ 285,59 já considerado no AI (fl. 37 – volume I). Não há prova de pagamento a maior conforme alegado. O DARF indicado pela contribuinte (fl. 3 do Anexo I) refere-se a outro PA (1ª semana de janeiro de 2002: 30/12/2001 a 05/01/2002), com vencimento em 09/01/2002, no valor de R\$249,40).
01/03/2002 ¹	681,58	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de DARF vencido em 13/03/2003. Análise: Já considerado no AI (fl. 37 – volume I), porém como o pagamento foi realizado em atraso, efetuou-se a imputação com extinção parcial do débito, no valor de R\$666,20 (fl. 50 – volume I).
07/08/2002	578,74	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 26). Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).

¹ Data corrigida, contribuinte informou por equívoco 01/03/2007.



Item 001 do Auto de Infração – Código: 0561

Débito		Alegações da contribuinte e Análise da Relatora
FG	Valor	
04/11/2002	1.147,91	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 28). Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 - volume II).
02/12/2002	1.445,13	Alegação da contribuinte: Parte do pagamento efetuado através de DARF vencido em 20/11/2002 (R\$ 49,49) e parte através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 29) (DOC 6 e 7 – fls. 12 e 13 do Anexo I). Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 - volume II). DARF está vinculado a débito de outro PA registrado no Razão (fl. 84 – volume I) e não lançado.
03/01/2003	1.524,88	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através dos DARFs vencidos em 08/01/2003, nos valores de R\$ 1.245,20 e R\$ 14,53, totalizando R\$ 1.259,73. Análise: Valores já considerados no AI (fl. 40 – volume I).
28/02/2003	2.021,78	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através do DARF vencido em 12/03/2003. Análise: Já considerado no AI (fl. 40 – volume I), porém como o pagamento foi realizado em atraso, efetuou-se a imputação com extinção parcial do débito, no valor de R\$2.002,28 (fl. 51 – volume I).
09/05/2003	2.470,11 ²	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através do DARF vencido em 14/05/2003, no valor de R\$ 2.259,99. Análise: Valor já considerado no AI (fl. 41 – volume I).
09/06/2003	3.066,35	Alegação da contribuinte: Parte do pagamento efetuado através do DARF vencido em 11/06/2003, no valor de R\$ 3.038,42, e parte através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 31) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II). DARF já considerado no AI (fl. 41 – volume I).
02/07/2003	2.366,45	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 31) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
07/08/2003	2.452,33	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 32) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).

² Valor foi corrigido, pois contribuinte informou por equívoco R\$2.047,11.

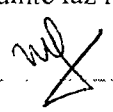


Débito		Item 001 do Auto de Infração – Código: 0561
FG	Valor	Alegações da contribuinte e Análise da Relatora
03/09/2003	3.058,24	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado em parte (R\$ 2.255,89 e R\$ 119,49) através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 33) e parte através do DARF vencido em 20/08/2003, no valor de R\$ 682,76, totalizando R\$ 3.058,14. (DOC 14 – fls. 17 18 do Anexo I) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II). DARF está vinculado a débito de outro PA registrado no Razão (fl. 105 – volume I) e não lançado.
03/10/2003	2.868,00	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através do DARF vencido em 15/10/2003. Análise: Já considerado no AI (fl. 42 – volume I), porém como o pagamento foi realizado em atraso, efetuou-se a imputação com extinção parcial do débito, no valor de R\$2.803,25 (fl. 52 – volume I).
04/11/2003	19.083,08	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de DARF vencido em 05/11/2003, no valor de R\$ 120,31; DARFs vencidos em 12/11/2003, nos valores de R\$ 4.391,50, R\$ 1.315,90 e R\$ 406,51, DARFs vencidos em 19/11/2007 nos valores de R\$ 468,91, R\$ 414,21, R\$ 53,71 e R\$ 643,63, e DARF vencido em 03/12/2003, no valor de R\$ 4.086,18, totalizando R\$ 11.900,86. Os valores apurados pela fiscalização foram informados no Livro Razão da recorrente. No entanto, tais valores foram lançados no último dia do mês de outubro/2003, o que não importa na necessidade de que o pagamento tenha sido efetuado nesta mesma data. Análise: Valor do débito está de acordo com o livro Razão (fl. 108 – volume I). A contribuinte não trouxe provas de que os pagamentos que deram origem ao IRRF ocorreram em data diferente. A fiscalização já considerou valores pagos em montante maior ao pleiteado (R\$17.709,45 – fl. 43 – volume I).
02/12/2003	8.299,93	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através dos DARFs vencidos em 10/12/2003, no valor de R\$ 1.247,39, vencido em 17/12/2003, no valor de R\$ 1.168,69 e vencido em 24/12/2007, no valor de R\$ 233,27, totalizando R\$ 2.639,35. Os valores apurados pela fiscalização foram informados no Livro Razão da recorrente. No entanto, tais valores foram lançados no último dia do mês de outubro/2003, o que não importa na necessidade de que o pagamento tenha sido efetuado nesta mesma data. Análise: Valor do débito está de acordo com o livro Razão (fl. 110 – volume I). A contribuinte não trouxe provas de que os pagamentos que deram origem ao IRRF ocorreram em data diferente. A fiscalização já considerou valores pagos em montante maior ao pleiteado (R\$6.735,53 – fl. 43 – volume I).

[Assinatura]

Item 002 do Auto de Infração – Código: 0588

Débito		Alegações da contribuinte e Análise da Relatora
FG	Valor	
03/02/2002	6.438,91	Alegação da contribuinte: Parte do pagamento efetuado através do DARF vencido em 15/02/2002, no valor de R\$ 6.249,67, e o restante (R\$ 189,24) através do DARF vencido em 09/01/2002 no valor de R\$ 6.628,15, onde foi efetuado pagamento a maior, totalizando o valor de R\$ 6.438,91. (DOC 18 e 19 – fls. 47 a 51 do Anexo I) Análise: DARF de R\$6.249,67 já considerado no AI (fl. 37 – volume I). DARF vencido em 09/01/2002 refere-se a outro PA.
25/02/2002	465,00	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de DARF vencido em 23/01/2002. (DOC 20 – fls. 52 a 55 do Anexo I) Análise: DARF vinculado (fl. 122 – volume I) a débito de outro PA registrado no Razão (fl. 55 – volume I) e não lançado.
18/03/2002	465,00	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de DARF vencido em 06/03/2002, no valor total de R\$ 1.226,92, onde foi efetuado recolhimento a maior. (DOC 21 – fls. 56 a 58 do Anexo I) Análise: Pagamento referente a outro PA.
02/05/2002	1.467,29	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.438,91, (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 23) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
06/05/2002	4.971,62	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.438,91, (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 23) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
23/05/2002	401,92	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 24) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
06/06/2002	1.467,29	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.438,91, (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 25) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
11/06/2002	1.467,29	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.438,91, (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 25) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
25/06/2002	3.504,33	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.438,91, (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 25) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).

Item 002 do Auto de Infração – Código: 0588		
Débito		Alegações da contribuinte e Análise da Relatora
FG	Valor	
03/07/2002	3.504,33	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.438,64, (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 25) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
09/07/2002	1.467,29	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.438,64, (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 25) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
22/07/2002	1.467,29	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.438,64, (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 25) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
03/08/2002	4.971,62	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.438,91, (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 25) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
06/08/2002	1.467,29	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.438,91, (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 25) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
02/09/2002	1.467,29	Alegação da contribuinte: efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.438,91, (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 26) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
03/09/2002	4.971,62	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.438,91. (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 26) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
04/10/2002	1.467,29	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 27) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
07/10/2002	4.971,62	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 27) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
28/10/2002	3.504,33	Alegação da contribuinte: Contribuinte faz referência a DOC 30. Análise: não localizado nos autos. 

Item 002 do Auto de Infração – Código: 0588

Débito		Alegações da contribuinte e Análise da Relatora
FG	Valor	
01/11/2002	1.467,29	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 27) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
05/11/2007	4.971,62	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação, (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 28) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
27/11/2002	1.467,29	Alegação da contribuinte: Contribuinte faz referência a DOC 33. Análise: não localizado nos autos.
02/12/2002	6.438,91	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 29) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
02/07/2003	1.323,29	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.094,36 (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 31) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
02/07/2003	3.360,33	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.094,36 (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 31) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
02/07/2003	1.410,74	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.094,36 (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 31) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
31/07/2003	1.323,29	Alegação da contribuinte: Contribuinte faz referência a DOC 36. Análise: não localizado nos autos.
31/07/2003	1.410,74	Alegação da contribuinte: Contribuinte faz referência a DOC 36. Análise: não localizado nos autos.
31/07/2003	3.360,33	Alegação da contribuinte: Contribuinte faz referência a DOC 36. Análise: não localizado nos autos.
13/08/2003	23,03	Alegação da contribuinte: Contribuinte faz referência a DOC 37. Análise: não localizado nos autos.
31/08/2003	1.323,29	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.373,73 (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 33) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).



Item 002 do Auto de Infração – Código: 0588		
Débito		Alegações da contribuinte e Análise da Relatora
FG	Valor	
31/08/2003	1.410,74	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.373,73 (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 33) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
31/08/2003	3.360,33	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.373,73 (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 33) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
04/09/2003	279,37	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 6.373,73 (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 33) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
19/09/2003	142,07	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 163,93 (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 33) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
31/10/2003	12.726,45	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através do DARFs vencidos em 08/10/2003, no valor de R\$ 2.747,74, vencido em 15/10/2003, no valor de R\$ 2.734,03, vencido em 29/10/2003, no valor de R\$ 65,58, vencido em 05/11/2003, no valor de R\$ 27,50, R\$ 15,00 e R\$ 27,50, totalizando R\$ 5.617,35. Informa a fiscalização que os valores apurados constam do Livro Razão da recorrente. No entanto, consta no mesmo, em sua fl. 51, o valor devido de R\$ 5.561,06. Análise: De fato houve erro da fiscalização e o total registrado para este fato gerador é R\$5.561,06, pois foi somado indevidamente R\$7.165,39 referente ao código 0561 (vide Razão fl. 108 – volume I). Já foram considerados no AI DARF no valor total de R\$5.547,39 (fl. 43 – volume I). Os DARF vencidos em 05/11/2003, nos valores de R\$ 27,50, R\$ 15,00 e R\$ 27,50, estão vinculados (fl. 127 – volume I) a débitos de outro PA registrados no Razão (fl. 110 – volume I) e não lançados. Excluir R\$7.165,39

Item 003 do Auto de Infração – Código: 3208		
Débito		Alegações da contribuinte e Análise da Relatora
FG	Valor	
03/07/2002	659,52	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de DARF vencido em 10/07/2002. Análise: Valor já excluído pela DRJ (fl. 311 – volume II). 

Item 003 do Auto de Infração – Código: 3208

Débito		Alegações da contribuinte e Análise da Relatora
FG	Valor	
03/09/2002	659,52	Alegação da contribuinte: <i>Pagamento efetuado através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 26)</i> Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
04/11/2002	659,52	Alegação da contribuinte: <i>Pagamento efetuado através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 28)</i> Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
03/12/2002	386,72	Alegação da contribuinte: <i>Pagamento efetuado através de compensação no valor total de R\$ 659,52 (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.575674-Pág. 29)</i> Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
02/01/2003	272,80	Alegação da contribuinte: <i>Pagamento efetuado através de DARF vencido em 08/01/2003, no valor total de R\$ 659,72. (DOC 46 – não localizado)</i> Análise: DARF vinculado (fl. 131 – volume I) a outro débito registrado no Razão (fl. 90 – volume I) e não lançado.
03/07/2003	930,76	Alegação da contribuinte: <i>Pagamento efetuado através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674-Pág. 32)</i> Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
04/08/2003	930,76	Alegação da contribuinte: <i>Pagamento efetuado através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 32)</i> Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).

Item 004 do Auto de Infração – Código: 1708

Débito		Alegações da contribuinte e Análise da Relatora
FG	Valor	
25/02/2002	1.155,00	Alegação da contribuinte: <i>Pagamento efetuado através de DARF vencido em 06/03/2002 no valor total de R\$ 1.417,15, em que foi efetuado pagamento a maior. Este valor consta do Livros Razão da recorrente, na 1ª semana de março. (DOC 49 – fl. 97 do Anexo I)</i> Análise: Vencimento para este débito ocorreu em 06/03/2002. DARF confirmado pela planilha anexada pela fiscalização (fl. 134 – volume I) referente ao mesmo PA (1ª semana de março: 24/02 a 02/03/2002 ³) não vinculado (fl. 128 – volume I) a outro débito informado no Razão (fl. 93 – volume I). <u>Excluir R\$1.155,00.</u>

³ Ato Declaratório Executivo Corat nº 32, de 18 de fevereiro de 2002.



Item 004 do Auto de Infração – Código: 1708		Alegações da contribuinte e Análise da Relatora	
FG	Valor		
29/07/2002	252,23	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de 8 DARFs vencidos em 31/07/2002, nos valores de R\$ 71,28, R\$ 17,49, R\$ 38,27, R\$ 38,27, R\$ 27,34, R\$ 27,34, R\$ 19,24 e R\$ 19,24. (DOC 50 – fls. 98 a 105 do Anexo I) Análise: Os cinco últimos DARF já foram considerados pela DRJ, conforme trecho que se extrai do voto condutor: “Os pagamentos identificados no item 04 não foram computados pelo fisco e correspondem ao período de apuração lançado; assim sendo impõe-se a dedução da soma dos valores recolhidos ali identificados, no valor de R\$131,43 (R\$ 38,27 + R\$ 27,34 + R\$ 27,34 + R\$ 19,24 + R\$ 19,24). Dessa forma, considerando o IRRF apurado em 29/07/2002, apura-se um saldo não recolhido no valor de R\$120,80.” (fl. 312 – volume II). Observa-se entretanto, que na parte conclusiva do acórdão, o julgador <i>a quo</i> equivocou-se no quadro resumo, excluindo apenas R\$120,80 (fl. 322 – volume II). Dessa, forma, há que se corrigir o erro material e excluir mais R\$10,63. Os DARF nos valores de R\$71,28, R\$17,49 e R\$ 38,27 estão vinculados (fl. 124 – volume I) a débitos de outro PA registrados no Razão (fls. 69 e 70 – volume I) e não lançados. Excluir R\$10,63.	
10/09/2002	52,50	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de 2 DARFs vencidos em 18/09/2002, nos valores de R\$ 11,25 cada, DARF vencido em 25/09/2002, no valor de R\$ 22,38 e DARF vencido em 02/10/2003, no valor de R\$ 17,79. (DOC 51 – fls. 106 a 109 do Anexo I) Análise: DARF vinculados (fl. 124 – volume I) a outros débitos registrados no Razão (fl. 77 – volume I) e não lançado.	
02/01/2003	42,00	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de DARF vencido em 15/01/2003, no valor total de R\$ 45,00, efetuando pagamento a maior de R\$ 3,00. (DOC 52 – não localizado) Análise: DARF vinculado (fl. 127 – volume I) a débito de outro PA registrado no Razão (fl. 90 – volume I) e não lançado.	
21/01/2003	15,28	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de DARF. Foi efetuado recolhimento a maior (R\$ 3,00) no DARF vencido em 15/01/2003 e recolhimento de R\$ 12,00 através de DARF vencido em 22/01/2003, totalizando R\$ 15,00. (DOC 53 – não localizado) Análise: Não existe pagamento a maior, pois o DARF vencido em 15/01/2003 está vinculado (fl. 127 – volume I) a débito de valor corresponde registrado no Razão (fl. 90 – volume I) e não lançado. DARF vencido em 22/01/2003 vinculado (fl. 127 – volume I) a débito de outro PA registrado no Razão (fl. 90 – volume I) e não lançado.	
22/01/2003	42,00	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de DARF vencido em 29/01/2003. (DOC 54 – não localizado) Análise: DARF vinculado (fl. 12 – volume I) a outro débito de mesmo valor registrado no Razão (fl. 90 – volume I) e não lançado. 	

Item 004 do Auto de Infração – Código: 1708		
Débito		Alegações da contribuinte e Análise da Relatora
FG	Valor	
01/02/2003	35,36	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de DARF vencido em 19/02/2003. (DOC 55 – não localizado) Análise: DARF vinculado (fl. 128 – volume I) a débito de outro PA registrado no Razão (fl. 92 – volume I) e não lançado.
25/03/2003	35,35	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de DARF vencido em 02/04/2003. (DOC 56 – não localizado) Análise: DARF vinculado (fl. 128 – volume I) a outro débito de mesmo valor registrado no Razão (fl. 95 – volume I) e não lançado.
08/04/2003	21,00	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de DARF vencido em 16/04/2003, no valor total de R\$ 23,51. (DOC 57 – não localizado) Análise: DARF vinculado (fl. 129 – volume I) a outro débito registrado no Razão (fl. 96 – volume I) e não lançado.
10/04/2003	26,40	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de DARF. Foi efetuado recolhimento a maior (R\$ 2,51) no DARF vencido em 16/04/2003, e recolhimento de R\$ 23,89 compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 30), totalizando R\$ 26,40. (DOC 58 – fl. 110 do Anexo I) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II). Não existe pagamento a maior, pois o DARF vencido em 16/04/2003 está vinculado (fl. 129 – volume I) a débito de valor corresponde registrado no Razão (fl. 96 – volume I) e não lançado.
24/04/2003	35,42	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 30) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
23/05/2003	42,00	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de compensação (Per/Dcomp nº 03159.76938.261104.1.3.57-5674 - Pág. 30) Análise: Per/Dcomp não declarada (fls. 276 a 283 – volume II).
18/06/2003	15,10	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através do DARF vencido em 25/06/2003, recolhido com o Código de Receita incorreto (8045), no valor total de R\$ 106,85. (DOC 61 – não localizado) Análise: Outro código de receita e DARF não localizado nos autos.
18/06/2003	16,75	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através do DARF vencido em 25/06/2003, recolhido com o Código de Receita incorreto (8045), no valor total de R\$ 106,85. (DOC 61 – não localizado) Análise: Outro código de receita e DARF não localizado nos autos.
18/06/2003	75,00	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através do DARF vencido em 25/06/2003, recolhido com o Código de Receita incorreto (8045), no valor total de R\$ 106,85. (DOC 61 – não localizado) Análise: Outro código de receita e DARF não localizado nos autos. 

Item 004 do Auto de Infração – Código: 1708		
Débito		Alegações da contribuinte e Análise da Relatora
FG	Valor	
06/09/2003	12,75	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através do DARF vencido em 12/09/2003, recolhido com o Código de Receita incorreto (8045). (DOC 62 – não localizado) Análise: Outro código de receita e DARF não localizado nos autos.
18/09/2003	35,57	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através do DARF vencido em 24/09/2003, recolhido com o Código de Receita incorreto (8045), no valor total de R\$ 118,56. (DOC 63 – fls. 113 e 114 do Anexo I) Análise: Outro código de receita.
31/10/2003	27,10	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através do DARF vencido em 12/11/2003, no valor total de R\$ 105,00. (DOC 64 – fls. 115 e 116 – do Anexo I) Análise: DARF vinculado (fl. 131 – volume I) a débito de outro PA registrado no Razão (fl. 113 – volume I) e não lançado.
30/11/2003	2.760,16	Alegação da contribuinte: O valor constante do Livro Razão está incorreto, uma vez que o IRRF decorre de Nota Fiscal no valor de R\$ 5.648,00. (DOC 65 – não localizado) Análise: Não há prova do erro cometido.
30/11/2003	19,13	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através de DARF vencido em 26/11/2003. (DOC 66 – fls. 117 e 118 do Anexo I) Análise: DARF vinculado (fl. 131 – volume I) a outro débito de mesmo valor registrado no Razão (fl. 111 – volume I) e não lançado.
30/11/2003	118,56	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através do DARF vencido em 12/09/2003, recolhido com o Código de Receita incorreto (8045). (DOC 67 – não localizado) Análise: Outro código de receita e DARF não localizado nos autos.
31/12/2003	105,00	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através do DARF vencido em 11/12/2003. (DOC 68 – fls. 119 e 120 do Anexo I) Análise: DARF vinculado (fl. 131 – volume I) débito de outro PA registrado no Razão (fl. 111 – volume I) e não lançado.
31/12/2003	29,60	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através do DARF vencido em 24/09/2003, recolhido com o Código de Receita incorreto (8045). (DOC 69 – fls. 121 e 122 do Anexo I) Análise: Outro código de receita.
31/12/2003	54,93	Alegação da contribuinte: Pagamento efetuado através do DARF vencido em 24/12/2003, recolhido com o Código de Receita incorreto (8045). (DOC 70 – fls. 123 e 124 do Anexo I) Análise: Outro código de receita. 

Item 004 do Auto de Infração – Código: 1708

Débito		Alegações da contribuinte e Análise da Relatora
FG	Valor	
31/12/2003	17,56	Alegação da contribuinte: <i>Pagamento efetuado através do DARF vencido em 11/12/2003, recolhido com o Código de Receita incorreto (8045). (DOC 71 – fls. 125 e 126 do Anexo I)</i> Análise: Outro código de receita.

Como se vê, em suma, as alegações da contribuinte, a exceção de três situações identificadas mais adiante, não procedem pelos seguintes motivos:

1. a maioria dos DARF apontados pela recorrente já havia sido considerada pela fiscalização, conforme indicado no Auto de Infração (AI), os quais, entretanto, não foram suficientes para a quitação do débito correspondente, lançando-se a diferença entre o valor apurado no livro Razão e o valor efetivamente pago no mesmo período de apuração (PA);
2. existem alguns DARF que foram pagos em atraso, sem multa e juros, e, portanto, a fiscalização procedeu a imputação conforme indicado nos demonstrativos de fls. 50 a 52 – volume I, extinguindo em parte os débitos correspondentes;
3. existem diversos DARF apontados pela recorrente que não servem para quitar os valores lançados pois correspondem a pagamentos de outros débitos registrados no livro Razão de mesmo valor, identificados no levantamento feito pela fiscalização e que não foram objeto de lançamento;
4. quanto aos valores que teriam sido registrados no livro Razão em dia diverso do efetivo pagamento ao beneficiário, a contribuinte não trouxe sequer um documento para corroborar esta alegação;
5. no que se refere a um valor que teria sido registrado incorretamente no livro Razão, não foi localizado nos autos qualquer documento que demonstrasse o erro alegado;
6. como se viu no item anterior, a DCOMP apresentada pela contribuinte foi considerada não declarada e, portanto, as compensações nela informadas não foram validadas;
7. existem alguns débitos para os quais a contribuinte não fez nenhum comentário específico indicando apenas um documento (“DOC”) correspondente que não foi localizado nos autos;
8. existem valores que já foram excluídos pela decisão *a quo*;
9. existem alguns DARF que se referem a período de apuração distinto do débito a que o contribuinte pretende extinguir e para os quais não foi formalizada a compensação por meio de DCOMP ou indicada em DCTF (no período anterior a exigência de PER/DCOMP); e
10. existem outros DARF que se referem a código de receita distinto do débito a que o contribuinte pretende extinguir para os quais não

[Assinatura]
20

formalizada a compensação por meio de PER/DCOMP ou pedido de REDARF.

Acrescente-se, ainda, que não existem nos autos elementos suficientes para atestar a autenticidade dos DARF referentes a períodos e/ou código de receita diverso do débito a contribuinte pretende extinguir (itens 9 e 10 acima), sendo que alguns sequer foram anexados aos autos. Ainda que se verificasse a autenticidade dos mesmos, seria necessário aferir se tais valores não foram utilizados para extinguir outro tributo ou contribuição devido pela contribuinte, o que também não se pode afirmar com certeza.

Cabe esclarecer, também, que na análise dos DARF apresentados pela contribuinte foi considerado o período de apuração semanal para o IRRF, de acordo com a legislação vigente para os códigos de receita lançados (consolidada no art 865 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, inciso II). Importa lembrar que, de acordo com a Agenda Tributária divulgada mensalmente pela Receita Federal, os períodos de apuração semanais começam sempre num domingo e terminam num sábado, observando-se que, se o início e o término do período recaírem em meses diferentes, a semana será considerada como a primeira do mês da data de encerramento.

Conforme análise realizada no quadro acima, há que se excluir os seguintes valores:

- **R\$7.165,39**, fato gerador 31/10/2003, código de receita 0588, por erro na apuração do débito extraído do livro Razão;
- **R\$1.155,00**, fato gerador 25/02/2002, código de receita 1708, quitado por DARF referente ao mesmo período de apuração e confirmado pela planilha da fiscalização, não vinculado a outro débito informado no Razão; e
- **R\$10,63**, fato gerador 29/07/2002, código de receita 1708, por erro material apurado na decisão recorrida.

4 Multa qualificada

A recorrente alega que não restou caracterizado o evidente intuito de fraude, argumentando, em síntese, que:

- i. os valores apurados foram declarados regularmente em DCTF e quitados por meio de DARF ou compensação efetuada em PER/DCOMP;
- ii. a multa aplicada é confiscatória e fere princípios constitucionais;
- iii. o fisco atribui o intuito de fraude unicamente em função da apresentação de DCTF retificadora, anulando valores anteriormente declarados, entretanto as mesmas informações teriam sido indicadas em DIPJ e nos balanços gerais. Aduz que efetuou o recolhimento do valor devido e que, quando cientificado pelo fisco, promoveu “nova retificadora de *acertamento dos respectivos valores*”;



- iv. a SRF não comprovou efetivamente através de qual IP de computador tal declaração foi transmitida, para possibilitar à contribuinte a busca e atribuição de responsabilidade a funcionários ou a outros que porventura a tenham transmitido;
- v. pugna pela aplicação dos arts. 112 e 138 do CTN, argumentando: “*se em qualquer caso ocorre dívidas esta há de ser resolvida sempre em favor do acusado*”;
- vi. a multa qualificada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, só seria na presença de conduta criminosa.

Como já sobejamente demonstrado nos itens anteriores, a exceção de alguns equívocos na apuração do montante tributável, os valores apurados não foram quitados ou compensados, bem como não foram declarados regularmente em DCTF, visto que a contribuinte apresentou declaração retificadora zerando os valores anteriormente informados (**item i**).

Saliente-se, ainda, que a contribuinte foi notificada do Despacho Decisório que considerou a PER/DCOMP não declarada em **31/08/2005** (fl. 284 – volume II), antes do início da presente ação fiscal, que ocorreu em **26/02/2007** (vide cópia do AR anexada à fl. 9 – volume I), por meio da ciência do Termo de Intimação Fiscal de fl. 5 – volume I. Assim, já tinha a contribuinte pleno conhecimento de que os débitos não tinha sido extintos pela compensação.

Quanto à alegação de confisco ou violação aos princípios constitucionais (**item ii**), uma vez que existe comando expresso em lei, autorizando a aplicação da multa em questão não cabe a este Colegiado afastar sua aplicação sob fundamento de inconstitucionalidade, por força do disposto no art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (publicada no DOU de 23/06/2009), que regula o julgamento administrativo de segunda instância. Ademais, esse entendimento já havia sido sumulado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes⁴:

Súmula 1ª CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No que se refere às alegações do **item iii** (entrega de DCTF retificadoras zerando os valores anteriormente informados e posterior apresentação novas declarações retificadoras), há que se fazer uma breve retrospectiva dos fatos.

- Em 26/11/2004, a contribuinte apresentou DCOMP (fl. 2 do Anexo I), pleiteando a compensação de diversos débitos objeto do presente lançamento;
- Em 10/01/2005, a recorrente entregou DCTF retificadoras referentes aos 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2002 e 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2003, zerando os valores do IRRF anteriormente informados (163 a 228 – volume I);

⁴ As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de aplicação obrigatória nos julgamentos de segundo grau, nos termos do art. 72, §4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, publicada no DOU de 23 de junho de 2009.

- Em 31/08/2005 (fl. 284 – volume II), a contribuinte foi notificada de decisão no processo administrativo que tratava da compensação da maior parte dos débitos objeto do presente lançamento;
- Em 15/03/2007, após o início da presente ação fiscal, a contribuinte apresentou novas DCTF retificadoras referentes aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2002 e 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2003 (fls. 12 a 18 – volume I).

No caso em concreto, não se está diante de uma simples omissão, existindo provas que indicam que o contribuinte utilizou-se de diversos mecanismos buscando eximir-se da tributação. Apresentou declaração de compensação visando extinguir a exigência de diversos débitos e logo em seguida, antes da apreciação da referida declaração por parte da autoridade tributária, entregou DCTF retificadoras zerando o IRRF anteriormente declarado. Mesmo ciente de que a compensação pleiteada foi considerada “não declarada” não tomou qualquer providência em recolher o tributo devido. Apenas após iniciada a ação fiscal foi que a recorrente entregou declarações retificadoras, procurando esquivar-se do lançamento de ofício.

Pelos fatos acima relatados, entendo que restou demonstrada a existência de uma atitude deliberada tendente à subtração de valores à tributação (imposto retido e não recolhido), e não uma simples omissão, sendo legítima, portando a aplicação da multa qualificada de 150%.

A alegação de desconhecimento das DCTF retificadoras zerando os valores do IRRF, carece de credibilidade, pois se assim o fosse, porque logo após a ciência do início da ação fiscal tratou a contribuinte de, no dia seguinte, entregar novas declarações retificadoras se desconhecia as primeiras?

Quanto ao art. 112 do CTN (**item v**), invocado pela recorrente, cumpre esclarecer que este não se aplica, pois não se verifica nenhum dos casos de dúvida nele previstos, estando a matéria tributável perfeitamente identificada nos autos. Da mesma forma, não se aplica o art. 138 do mesmo código, pois a denúncia espontânea de uma infração pressupõe não só a sua confissão, mas também o pagamento do tributo devido quando for o caso, desde que antes de iniciado o procedimento de ofício. Como já se viu, não houve o pagamento e sequer os valores foram declarados, pois foram entregues declarações retificadoras zeradas.

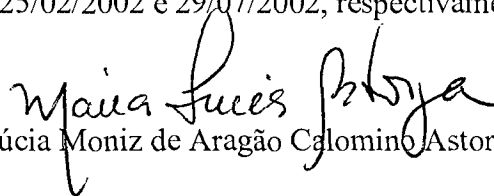
Em relação a aplicação da multa qualificada (art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996) estar condicionada a presença de conduta criminosa (**item vi**), não se discute ser competência exclusiva do poder judiciário a imputação de crime contra ordem tributária, entretanto, no caso de caso de infração a legislação tributária compete ao fisco aferir a conduta dolosa do contribuinte para fins de aplicação da multa qualificada. Trata-se de procedimentos autônomos não havendo qualquer impedimento de que a multa qualificada seja exigida, antes do trânsito em julgado do processo penal.

Nestes termos, mantém-se a qualificação da multa de ofício.



5 Conclusão

Diante do exposto, voto por DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir do IRRF apurado os valores de R\$7.165,39, R\$1.155,00 e 10,63, referente aos fatos geradores de 31/10/2003, 25/02/2002 e 29/07/2002, respectivamente.


Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga

Voto Vencedor

Conselheiro Nelson Mallmann, Redator Ad Hoc Designado

Com a devida vênia da nobre relatora da matéria, Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, permito-me divergir de seu voto no que diz respeito a multa qualificada e por via de consequência na contagem do prazo decadencial da falta de recolhimento do imposto de renda retido na fonte, acompanhando o seu voto nas demais questões.

Entende a nobre relatora, que é legítima a exigência da multa qualificada haja vista que no presente processo ocorreu o evidente intuito de fraude conforme determinado na Lei nº 4.502, de 1964.

É necessário ressaltar, que a convergência do fato imponible à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição. Nesta linha de pensamento, entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

É de se observar, ainda, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Nesta linha de pensamento, não posso acompanhar a integralidade do voto da nobre relatora, pois, no que diz respeito a aplicabilidade da multa qualificada, entendo exatamente ao contrário, conforme explico abaixo:

Inicialmente se faz necessário ressaltar que a matéria em discussão no presente voto está restrita a multa de lançamento de ofício qualificada e por via de consequência na contagem do prazo decadencial do imposto de renda retido na fonte e não recolhido aos cofres públicos da União.

A matéria em discussão centraliza-se na falta de recolhimento de imposto de renda na fonte pela fonte pagadora, que conforme entendimento da peça acusatória, a autuada, como responsável legal, deveria ter recolhido quando efetuou os pagamentos dos rendimentos. Sendo que esta falta de recolhimento, no entender da fiscalização, tratou-se de um evidente intuito de fraude sujeito à aplicação de multa de ofício qualificada, haja vista a falta reiterada

de recolhimento de imposto de renda retido na fonte e não recolhido aos cofres da União acumulado com a alegação da falta de conhecimento da apresentação da DCTF's retificadoras.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc, são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário, ainda, observar, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Da análise do lançamento, constata-se que houve a qualificação da multa pela autoridade lançadora, sob o entendimento que a contribuinte praticou o evidente intuito de fraude. Nota-se, ainda, a existência de fatos geradores no período de 03/02/2002 a 25/06/2002 e a ciência se deu 03/07/2007 (fls. 235/237), portanto, mais de cinco anos contados destes fatos geradores.

Assim sendo, cabe, inicialmente, a manifestação sobre o prazo decadencial, já que a maioria do colegiado desta Câmara firmou o entendimento de que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento de rendimentos para pessoas físicas e/ou jurídicas está sujeito à incidência na fonte, cuja apuração e retenção devem ser realizados na ocorrência do pagamento. Esta incidência tem característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, entendo, que em situações como dos autos é de suma importância se analisar, inicialmente, a possibilidade da qualificação da multa de lançamento de ofício, já que a análise do prazo decadencial depende da possibilidade ou não da multa ser qualificada.

Assim, nos casos de possível acolhimento de preliminar de decadência, quando se tratar de lançamento com multa de ofício qualificada se faz necessário, em primeiro lugar, a verificação da correta aplicação da respectiva multa, já que a mesma irá influir no termo inicial da contagem do prazo decadencial.

Como já relatado, o presente processo diz respeito à exigência de imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos de rendimentos, cujo recolhimento aos cofres da União não foram efetuado pela fonte pagadora.

No caso concreto em análise, para a aplicação da multa qualificada a autoridade lançadora baseou-se nos fatos de que o contribuinte, como fonte pagadora, não teria efetuado os recolhimentos de imposto de renda retido na fonte, alegou desconhecimento da apresentação de DCTF's retificadoras e tentou extinguir seus débitos através da apresentação de DCOMP em desacordo com a legislação vigente.

Assim sendo, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada nestas circunstâncias sob o argumento que nesses casos é possível inferir que o contribuinte não efetuou deliberadamente os pagamentos dos impostos de renda retidos na fonte, com intuito de se apropriar destes valores, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a simulação efetuada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando valores que deveriam ser tributados pelo imposto de renda na fonte.

Ora, com a devida vênia dos que assim não entendem, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização ou a falta de comprovação de recolhimentos de imposto de renda retido na fonte, caracteriza falta simples de falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Não há dúvidas, que a qualificação da multa tem origem na prestação de informação ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de comprovação do recolhimento de imposto de renda retido na fonte como fonte pagadora de rendimentos.

Ora, com a devida vênia, o máximo que poderia ter acontecido é que sobre esta falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte deveria ser constituído o lançamento do crédito tributário respectivo, a título de imposto de renda retido na fonte e não recolhido aos cofres da União, conforme a previsão legal contida nos preceitos legais (RIR/1999), o que a meu ver caracteriza irregularidade simples e penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada, por si só, jamais seria motivo para qualificação da multa, já que no conceito de evidente intuito de fraude, que não se presume, escapa à simples falta de comprovação de recolhimento do imposto de renda retido na fonte quando ausente conduta material bastante para sua caracterização (não houve comprovação da utilização de documentos inidôneos).

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida, que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Deve-se ter sempre, em mente, o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, sucedâneo do art. 992, II, Regulamento do Imposto de Renda de 1994, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la. A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos, pagamento sem a comprovação da operação ou causa sem a utilização de documentos inidôneos, a falta de registro na contabilidade de um pagamento, a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a falta de recolhimento aos cofres da União de imposto de renda retido na fonte, autorizam o lançamento do imposto de renda na fonte não recolhido, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada, pela falta do indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base a falta de recolhimento de imposto de renda na fonte (imposto retido e não recolhido pela fonte pagadora dos rendimentos pagos), sem a utilização de documentos inidôneos, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da Receita Federal. Nestes lançamentos, parte-se da premissa que a falta de recolhimento dos imposto retidos pela fonte pagadora estaria a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a Receita Federal age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei.

Este equívoco praticado pelo fisco provoca, em certos casos, um transtorno irreparável ao contribuinte. Como se sabe, toda vez que é aplicada a multa qualificada, além do problema tributário, surge a questão penal tributária, materializada na representação fiscal para fins penais, partindo do pressuposto que a conduta praticada pelo contribuinte tipifica, em tese, um ilícito penal previsto na Lei n.º 8.137, de 1990.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal, de falta de recolhimento do imposto de renda retido na fonte, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro, movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que nos casos de simples falta de recolhimento de imposto de renda retido pela fonte pagadora dos rendimentos é semelhante, já que a premissa legal é de que o recorrente, na função de fonte pagadora, reteve um imposto e tem o dever recolhe-lo aos cofres públicos e não os recolheu. Sendo irrelevante, o caso de que somente o fez em virtude da presença da fiscalização. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte. É isso que ocorre quando a fonte pagadora retém e não recolhe o imposto, evidentemente sem a utilização de documentos inidôneos.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos/receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos/receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a simples falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte, a falta de comprovação da operação ou causa dos pagamentos efetuados; a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor/bem/direito na Declaração de Bens ou Direitos ou Direitos ou a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas e pagamentos, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado, etc.

Já ficou decidido por este Primeiro Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430,

de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declarar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.

Acórdão n.º 104-18.640, de 19 de março de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.

Acórdão n.º 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.

Acórdão n.º 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei n.º 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

Acórdão n.º. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

MULTA AGRAVADA – CUSTOS FICTÍCIOS – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º. 104-19.454, de 13 de agosto de 2003:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A dedução indevida de despesa médica/instrução, rendimento recebido de pessoa jurídica não declarados, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos, os valores que transitaram a crédito (depósitos) em conta corrente pertencente ao contribuinte, cuja origem não comprove caracteriza, a princípio, falta simples de redução indevida de imposto de renda e omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, já que a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À utilização de documentos ideologicamente falsos - " notas fiscais frias "-, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980.

Acórdão n.º.104-19.386, de 11 de junho de 2003:

MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA

DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão n.º. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Acórdão n.º. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996.

No presente caso se faz necessário ressaltar, que existe um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Já que trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito se faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, nestes termos:

Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8.218/91, art. 4º)

(...)

II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

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, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Em outras palavras, a fraude é um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de burlar, enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

A falsidade ideológica consiste na omissão, em documento público ou particular, de declaração que dele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos/receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos/receitas de fato, bem como na falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, impescindindo o intérprete, julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

Do que veio até então exposto necessário se faz ressaltar, como aspecto distintivo fundamental, em primeiro plano o conceito de evidente, como qualificativo do “intuito de fraudar”, para justificar a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada. Até porque, faltando qualquer deles, não se realiza na prática, a hipótese de incidência de que se trata.

Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, tem-se que:

EVIDENTE. <Do lat. Evidente> Adj. – Que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente.

EVIDENCIAR – V.t.d 1. Tornar evidente; mostrar com clareza; Conseguiu com poucas palavras evidenciar o seu ponto de vista. P. 2. Aparecer com evidência; mostrar-se, patentear-se.

De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, trazendo esse conceito mais para o âmbito do direito, esclarece:

EVIDENTE. Do latim evidens ,claro, patente, é vocábulo que designa, na terminologia jurídica, tudo que está demonstrado, que está provado, ou o que é convincente, pelo que se entende digno de crédito ou merecedor de fé.

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento e/ou recolhimento.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente,

já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão n.º 104-19.621, de 04 de novembro de 2003:

COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE RECIBOS RELATIVO A OBRIGAÇÕES JÁ CUMPRIDAS EM ANOS ANTERIORES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de omitir na escrituração contábil o real destinatário e/ou causa dos pagamentos efetuados, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto de renda na fonte na efetivação dos pagamentos realizados. Sendo que para justificar tais pagamentos o contribuinte apresentou recibos relativos à operação de compra de imóveis, cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados.

Acórdão n.º 103-12.178, de 17 de março de 1993:

CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA – Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.

Acórdão n.º 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS – Os valores apropriados como custos ou despesas, calçados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a

aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO – Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.

Acórdão n.º 103-07.115, de 1985:

NOTAS CALÇADAS – FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA – A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.

Acórdão n.º 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

MULTA AGRAVADA – CONTA FRIA – O uso da chamada "conta fria", com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.

É de se ressaltar, ainda, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, no caso em questão, o fato de a contribuinte não ter comprovado os recolhimentos aos cofres da União dos impostos retidos em razão de ser a fonte pagadora dos rendimentos, por si só, não caracteriza o evidente intuito de fraude a que se refere o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples omissão de rendimentos/receitas ou a falta de recolhimento de imposto não dá causa para a qualificação da multa, por si só. A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito passivo empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro quer por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Diante da desqualificação da multa de ofício se faz necessário a discussão da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo aos fatos geradores lançados, pelas razões abaixo expostas.

Nunca tive dúvidas, que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. No caso dos autos, ou seja, quando se tratar de falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos relativo a salários

com e sem vínculo empregatício (pessoas físicas), alugueis (pessoas físicas) e por serviços prestados por pessoas jurídicas, cuja apuração e retenção deve ser realizado na data do pagamento (fato gerador) e recolhidos aos cofres da União dentro dos prazos estipulados pela legislação de regência. Razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo (fonte pagadora) o dever de calcular, reter e recolher sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. Ou seja, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho para mim, que na data da ciência do Auto de Infração (03/07/2007), estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo aos fatos geradores do período de 03/02/2002 a 25/06/2002.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecer, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Como é sabido o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponível, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como

hipótese em que há incidência de tributo verifica-se tão somente obrigação tributária que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN), ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelo sujeito passivo (lançamento por declaração) hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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

tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

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

...

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

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

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (ocorrência de dolo, fraude ou simulação (evidente intuito de fraude)).

O parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É incontestável que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Não há dúvidas, que o lançamento em discussão trata de imposto de renda retido na fonte, cuja apuração e recolhimento é de responsabilidade da fonte pagadora do rendimento.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código Tributário Nacional, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

Ora, próprio Código Tributário Nacional fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da Administração Tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do Código Tributário Nacional, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

Não me resta dúvidas de que o valor oriundo de falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte e não recolhido, cuja apuração, retenção e recolhimento deve

ser realizado na data do pagamento dos rendimentos (fato gerador), cujo tributo, se encaixa nesta regra, onde a própria legislação aplicável atribui ao devedor o dever, quando for o caso, de calcular, reter e recolher os impostos, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, eles não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.

Da mesma forma, o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco. Inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do Código Tributário Nacional, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação ... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da Administração Tributária a um nada, ou a um procedimento de obviação absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado”, na linguagem do próprio Código Tributário Nacional.

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de

saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Decorrido o prazo de decadência desaparece a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública perde o direito de constituir o crédito tributário, ficando o sujeito passivo liberado com relação a esta obrigação tributária.

É inconteste que, no caso em questão, o início da contagem do prazo decadencial começou nas datas dos fatos geradores, ou seja, 03/02/2002 a 25/06/2002. Logo, a contagem do prazo decadencial inicia-se nestas datas, encerrando-se após cinco anos, cujo último fato gerador seria 25/06/2002. Tendo sido cientificado do auto de infração em 03 de julho de 2007 (fls. 235/236), já se operou a decadência destes fatos geradores.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido acolher a arguição de decadência para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao período de 03/02/2002 a 25/06/2002 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir a base de cálculo da exigência os valores de R\$ 7.165,39 e R\$ 10,63, correspondentes aos fatos geradores de 31/10/2003 e 29/07/2002, respectivamente, e desqualificar a multa de lançamento de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Nelson Mallmann

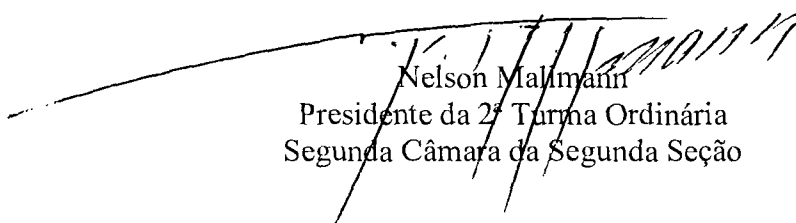


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA CÂMARA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intima-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do **Acórdão nº 2202-00.365**.

Brasília/DF, 04 de julho de 2011


Nelson Malinatti
Presidente da 2ª Turma Ordinária
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

(.....) Apenas com ciência

(.....) Com Recurso Especial

(.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador (a) da Fazenda Nacional