



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.002017/99-79
Recurso nº : 124010
Matéria : IRF - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL e PIS – Exs: 1995 a 1997
Recorrente : SERVIÇO DE ANESTESIOLOGIA DE ARAÇATUBA S/C LTDA
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP
Sessão de : 16 de outubro de 2001
Acórdão nº : 107- 06.423

SOCIEDADE DE FATO – IMPOSIÇÃO DE DEVERES - PRINCÍPIO DA RESPONSABILIDADE - SUJEITO DA RELAÇÃO JURÍDICA POR DETERMINAÇÃO LEGAL - A despeito da ausência de personalidade, não descuidou o direito das conseqüências de seu procedimento, determinando o legislador a sua responsabilidade (sujeito da relação jurídica) em relação a terceiros para exigir o cumprimento das obrigações de que seja sujeito passivo, tanto as obrigações assumidas por quem proceda em seu nome, quanto as obrigações oriundas da norma legal. A imposição de deveres (princípio da responsabilidade) existe sempre, tanto na sociedade de fato e bem assim na sociedade regular.

REGULARIZAÇÃO DA SOCIEDADE DE FATO — A regularização da sociedade de fato, com o registro no cartório competente dos atos constitutivos, não implica no surgimento de nova sociedade, pelo contrário, encerra-se o período provisório que viveu como sociedade de fato, por ausência de personalidade, o que muda é a aquisição de direitos no momento do registro, ao adquirir personalidade jurídica.

IRPJ – ARBITRAMENTO - As hipóteses de arbitramento estão definidas, consistindo, basicamente, na inexistência ou imprestabilidade da escrituração mercantil. É evidente que uma sociedade de fato não pode possuir escrituração regular. Inexistindo escrituração mercantil, justifica-se o arbitramento dos lucros, a partir dos dados colhidos na farta documentação apreendida pelos fiscais que evidenciaram a sociedade de fato, com base em recibos referentes a valores de serviços prestados, que serviu de base para a exigência tributária.

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA/INDEFERIMENTO – Deve ser indeferida quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, for desnecessária em vista de outras provas produzidas. Não se justifica a sua realização quando o fato probante puder ser demonstrado pela juntada de documentos por parte do interessado.

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

NULIDADE DE DECISÃO – Não cabe nulidade da decisão quando a autoridade julgadora utilizando-se da prerrogativa do princípio da livre convicção aprecia toda a matéria em debate, sem que fosse omitida qualquer aspecto das razões levantadas na impugnação.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – PIS – Provada a omissão de receitas com base na documentação apreendida, correto o lançamento das exigências relativas à contribuição social sobre o lucro e a contribuição ao Programa de Integração Social –PIS.

MULTA QUALIFICADA – “Evidente intuito de fraude” caracteriza-se pela subsunção da conduta concreta em uma das figuras descritas pelos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64, Não caracteriza a hipótese in abstracto é de se reduzir a multa agravada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SERVIÇO DE ANESTESIOLOGIA DE ARAÇATUBA S/C LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, vencidos os Conselheiros Natanael Martins, Francisco de Assis Vaz Guimarães e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de decadência e nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL para: a) excluir a multa e os juros de mora lançados com base no artigo 919, parágrafo único do RIR/94, incidentes sobre o IR Fonte não retido; b) excluir a multa lançada com base no artigo 984 do RIR/94 e c) reduzir a multa de ofício para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado

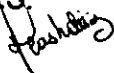

JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
RELATORA

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

FORMALIZADO EM: 26 AGO 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERTO CORTEZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

Recurso nº : 124010
Recorrente : SERVIÇO DE ANESTESIOLOGIA DE ARAÇATUBA S/C LTDA

RELATÓRIO

SERVIÇO DE ANESTESIOLOGIA DE ARAÇATUBA S/C LTDA., sociedade civil de prestação de serviços, já qualificada nos autos do processo, inconformada com a decisão proferida pela Delegada da Receita Federal em Ribeirão Preto-SP que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado por meio dos lançamentos de fis.01 a 37, recorre a este Colegiado na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

Dos Autos de Infração (fis. 01 a 37), lavrados em 26 de novembro de 1999, com ciência em 03/12/99, constam as infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados:

01 – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL (SOCIEDADE CIVIL) – DEC. 2.397/87)

Falta e/ou insuficiência de recolhimento da Contribuição Social sobre o lucro de sociedade civil de prestação de serviços, relativa ao exercício de profissão regulamentada, visto que referida sociedade não está sujeita ao imposto de renda das pessoas jurídicas, tributando-se o LUCRO apurado somente no regime de pessoa física.

As bases de cálculo dos anos calendários de 1994, 1995 e 1996, foram apuradas conforme demonstrado nas PLANILHAS DE CONSOLIDAÇÃO DO FATURAMENTO e RESULTADO APURADO discriminados por período-base.

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

Enquadramento Legal:

Art.2º e parágrafos, da Lei no. 7.689/88;

Art. 59 da Lei n. 8.981/95

02. – CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS (REPIQUE) – LUCRO ARBITRADO

Falta e/ou insuficiência do recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – Pis /Repique, devido pela Sociedade Civil de Prestação de Serviços, relativa ao exercício de profissão legalmente regulamentada, apurada com base no Imposto de Renda devido ou como se devido fosse (desconsiderando a isenção na pessoa jurídica), cuja base de cálculo e apuração estão demonstradas nas PLANILHAS DE CONSOLIDAÇÃO DO FATURAMENTO, RESULTADO APURADO (ref. 94 e 95) e PLANILHA DE CÁLCULOS DO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS (ref.96), discriminados por período-base.

No caso, foram considerados como bases de cálculo o Imposto de Renda, como se devido fosse, nos anos calendários de 1994 e 1995, e o imposto de renda, como se devido fosse até o mês de fevereiro de 1996, visto que a partir de março de 1996 passou a ser devido o PIS/FATURAMENTO.

Enquadramento Legal:

Art. 3º, parágrafos 2º e 3º da Lei Complementar n. 770, Título 5, capítulo 1, seção 6, itens I e II do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF n. 142/82.

3 – CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS

Falta e/ou insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS –FATURAMENTO, devida pela Sociedade Civil de Prestação de Serviços, relativa ao exercício de profissão legalmente regulamentada, por força da MP 1212/95 e suas reedições, que estabeleceu a

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

incidência em caráter geral, com base na receita bruta, à alíquota de 0,65%, a ser paga até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente, passando esta contribuição a ser devida a partir de março de 1996, cuja apuração da base de cálculo e dos valores devidos estão demonstrados nas PLANILHAS DE CONSOLIDAÇÃO DO FATURAMENTO E PLANILHA DE CÁLCULO DO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL-PIS (ref. 96) discriminados por períodos de apuração de 03/96 a 12/96.

Enquadramento Legal:

Art. 3º, alínea "b", da Lei Complementar n. 07/70; art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº. 17/73; Título 5, capítulo 1, seção 1, alínea "b", itens I e II, do Regulamento do PIS/ PASEP, aprovado pela Portaria MF nº. 142/82 c/c artigos 2º, inciso I, 3º, 8º inciso I e 9º da MP 1212/95 e reedições.

4. – CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS

Falta e/ou insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS – DEDUÇÃO, devido pela Sociedade Civil de Prestação de Serviços, relativa ao exercício de profissão legalmente regulamentada, apurada com base no Imposto de Renda devido ou como se devido fosse (desconsiderando a isenção na pessoa jurídica), a ser recolhida com recursos próprios, cuja base de cálculo e apuração demonstra-se nas PLANILHAS DE CONSOLIDAÇÃO DO FATURAMENTO, RESULTADO APURADO (ref. 94 e 95) e PLANILHA DE CÁLCULO DO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL-PIS (ref. 96), discriminados por períodos base de 31/12/94, 31/12/95 e 28/02/96.

Enquadramento Legal:

Art. 3º, alínea "a", e parágrafo 1º da Lei Complementar n. 07/70; Título 5, capítulo 1, seção 1, item A, subitens I e II, do Regulamento do PIS/ PASEP, aprovado pela Portaria MF n. 142/82.



Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

5 - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

Valor relativo à Multa e Juros de mora pelo atraso no recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem a obrigatoriedade do recolhimento deste, visto que já foram incluídos nas declarações dos beneficiários a totalidade dos rendimentos auferidos. Período de janeiro de 1994 a dezembro de 1996.

Enquadramento Legal:

Art. 919, § único do RIR/94, aprovado pelo Decreto 1.041, de 11/01/94

Art. 103 do Decreto -lei nº 5.844, de 1943

6 – DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS PESSOA JURÍDICA

Multa pela omissão/atraso na entrega das declarações dos períodos-base de 1994, 1995 e 1996, períodos esses sem apresentação de imposto devido.

Enquadramento Legal: Arts. 984 e 999, II, "a", do Decreto 1.041/94 – RIR/94

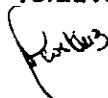
ADN COSIT 7/95, Parecer MF/SRF/COSIT/DITIR nº 1.120, de 29/09/95 e Lei 9.249/95, art. 30.

Art. 88, inciso II, § 1º, alínea "b", da Lei 8981/95

Art. 964, § 2º, inciso II, do RIR/99.

Foi aplicada a multa de 150 %

Lê-se no "Termo de Constatação" de fls. 38 a 49, que 1) a princípio, tratava-se de sociedade de fato, denominada Serviço de Anestesia Walter O. de Sá, cujas atividades eram regidas por acordo entre seus membros, inscrita no Cartório de Registro de Imóveis e Anexos de Araçatuba; 2) inicialmente foi lançado imposto de renda na pessoa física de cada um dos componentes da sociedade, considerado improcedente no julgamento das impugnações apresentadas, em vista de não terem sido computadas as despesas incorridas na apuração do lucro considerado distribuído; 3) a empresa contra a qual teve o crédito tributário lançado foi considerada regularização da sociedade de fato, aplicando-lhe o regime especial de tributação das sociedades civis de prestação de serviços relativos ao exercício de profissões




Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

legalmente regulamentadas, conforme estabelece o Decreto-lei nº 2.397, de 21/12/1987.

Impugnação às fls. 261 a 296, subscrita por seu advogado. Preliminarmente, alega ser improcedente a constituição do crédito tributário visto que o processo versa sobre matéria de fato relativa a crédito tributário anteriormente lançado, julgado improcedente, cujas decisões são consideradas definitivas, por não comportar recurso de ofício. Não procede o lançamento, por mudança do critério jurídico, considerando que o regime de tributação das pessoas físicas, inicialmente observado, foi modificado com a adoção do regime especial de tributação das sociedades civis de prestação de serviços relativo ao exercício de profissões legalmente regulamentadas. Incabível a imposição tributária, considerando que se trata de revisão dos lançamentos anteriormente efetuados, julgados improcedentes por erro de direito. Teria decaído o direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário no período compreendido entre 1º de janeiro e 30 de novembro de 1994.

No mérito, argüiu ser incabível o lançamento do crédito tributário, por não figurar como contribuinte nas hipóteses de incidência caracterizadas pela autoridade fiscal, tampouco enquadrar-se como responsável, por não ser sucessora do Serviço de Anestesia Walter de Sá; ademais, na hipótese de ser considerada sucessora, caberia apenas o lançamento de tributos, descartando-se a imposição de penalidades; 2) inexistir legislação que permita equiparar-se sociedade de fato a sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; 3) ser incabível o arbitramento do lucro levado a efeito pela fiscalização; 4) a imposição da multa e juros de mora incidentes sobre o valor do cálculo do imposto de renda que deveria ter sido retido está amparada em dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda que não tem matriz legal; 5) improcedente imputar-se à pessoa jurídica a autoria de infração penal, tampouco presumir-se o dolo.

 Decisão de primeiro grau à fls. 316/337, mantendo o lançamento.

Irresignada com os termos da r. decisão, a contribuinte recorre a este Colegiado (fls. 352 /385), alegando que a decisão recorrida não é correta quando, já no início da fundamentação, diz que a autoridade tributária teria promovido a apreensão dos documentos "Atendendo a determinação da Justiça Federal." Em verdade, afirma, aí está uma segunda ação fiscal que, como a primeira, tem origem na mesma denúncia formal oferecida ao Fisco pelo Sr. Márcio André Spessoto, e realizada sobre os mesmos fatos. Instada pela denúncia, a Delegacia da Receita Federal recorreu à Procuradoria da República, solicitando-lhe formalizasse à Justiça Federal um pedido de "busca e apreensão dos documentos elencados pelo denunciante na citada representação" o que foi prontamente atendida. Assim, já no dia 19 seguinte, aparatoso grupo de agentes do Fisco e oficiais de justiça, exatamente às quinze horas, desembarcou no prédio 704 da Rua Almirante Barroso, próximo ao hospital, nesta cidade. É que ali funcionava o chamado "Serviço de Anestesia Walter O. de Sá", uma singela e acanhada sociedade de fato, nada mais do que um pacto firmado por doze anestesiólogos que pretendiam trabalhar em equipe. Tudo foi vasculhado, na rigorosa e minuciosa busca. Todos os livros, cadernos e papéis de controle que existiam restaram apreendidos.

Passado exatamente um ano da denúncia, em 16 de dezembro de 1997, depois de regularmente respondidas algumas intimações, foram lavrados doze autos de infração um para cada anestesióloga denunciado e um para o denunciante, também integrante do grupo. Referidos autos de infração imputaram aos autuados omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, rendimentos estes que, segundo as peças acusatórias, teriam sido recebidos de pessoas físicas ao longo dos anos - calendários de 1993, 1994, 1995 e 1996. Acompanharam os autos de infração, além do termo de encerramento de ação fiscal e dos demonstrativos de apuração do imposto, da multa e dos juros de mora, quatro folhas de continuação, nas quais estão descritos os fatos, e duas tabelas, chamadas de Quadro I e Quadro II, que demonstram dados encontrados nos instrumentos de controle apreendidos na diligência já referida. Sobredito Quadro II apresenta os dados colhidos nos livros, no caderno, nos talões denominados "AVULSO" e nos boletos denominados "WALTER



Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

SÃ", enfeixando as grandezas monetárias ali encontradas sob o obscuro título "RENDIMENTOS NÃO IDENTIFICADOS". O Quadro I apresenta, em sua primeira parte, os dados colhidos em instrumentos de controle descritos como "talões de 'Recibos de Honorários Médicos' sem numeração, de emissão individual (identificados os médicos emitentes) " e como "cópias de 'Recibos de Honorários Médicos" sem numeração, de cor verde, de emissão individual (identificados os médicos emitentes), anexados (grampeados) aos talões dos respectivos emitentes acima referidos". No entender do Fisco, as grandezas monetárias que ali aparecem corresponderiam a rendimentos efetivamente recebidos de pessoas físicas pelos profissionais identificados nos respectivos instrumentos, assim, chamados "RENDIMENTOS IDENTIFICADOS", tais grandezas são mostradas nas colunas segundo a data, o nome do paciente, a moeda e sua equivalência em UFIR.(...)

Impugnados, tempestivamente, os onze lançamentos efetivados contra os profissionais denunciados, vieram as r. decisões de primeira instância. Em todas elas, as razões de decidir são rigorosamente idênticas. De início, os r. decisórios acatam argumento da defesa no sentido de que, naqueles lançamentos, a autoridade lançadora, que sabia da existência da já referida sociedade de fato, cometera erro na identificação do sujeito passivo. Mais à frente, contudo, enveredam-se no regime de tributação criado pelo Decreto -lei nº 2.397/87, como se tal sociedade de fato fosse, realmente, uma " sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registrada no Registro Civil da Pessoa Jurídicas e constituída exclusivamente por pessoa físicas domiciliadas no País". Além disso, julgam improcedentes os lançamentos, em vez de declarar-lhes a nulidade. Daí, não ter ficado suficientemente claro naquelas decisões se a "improcedência" se deve ao admitido erro na identificação do sujeito passivo ou, então, ao fato de a autoridade lançadora não "levar em consideração as deduções permitidas pela legislação, fato que ocasionou tributação em níveis acima dos que eventualmente seriam corretos".(...)



Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – PEDIDO DE PERÍCIA

Com rigorosa observância do que a propósito dispõe o artigo 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72, em sua redação dada pela Lei n.º 8.748/93, a ora recorrente pediu a realização de perícia. Buscava esclarecer situações extremamente relevantes cuja prova (negativa), entretanto, não lhe era possível produzir na fase impugnatória e, quiçá, não seja jamais. Provas cuja produção depende de conhecimentos técnicos de Contabilidade e de processamento de dados, assim como de confirmação de terceiros. E veja-se que o Fisco dispôs de não menos que doze meses para, com base nos mesmos dados, lavrar contra a recorrente cada um daqueles autos de infração, o declarado nulo e o que ora se combate.

É certo que o artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72 admite o indeferimento de pedidos de diligência e de perícia, quando entendidas prescindíveis ou impraticáveis. Mas, ao determinar que nisso se observe o disposto no artigo 28, in fine, está esse dispositivo a exigir que o despacho de indeferimento seja fundamentado, significando que a autoridade julgadora está obrigada a dizer se considera a diligência ou perícia requerida prescindível ou impraticável e por quê.

No caso presente, em frontal inobservância da norma expressa preferiu-se justificar a troca da verdade material pela "presunção de omissão de rendimentos" e pela "prerrogativa legal de arbitrar os rendimentos", ainda que também em flagrante inobservância do devido processo legal, exigido pelo artigo 148 do Código Tributário Nacional.(...)

- DECISÃO DEFINITIVA, CRITÉRIOS JURÍDICOS, EFETIVAÇÃO E REVISÃO DE LANÇAMENTO -

Na impugnação, tópico "2.1 - Decisão definitiva e critérios jurídicos", ficou demonstrado que, à luz do que dispõe o Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 42, inciso I e parágrafo único, as decisões proferidas pela mesma autoridade ora recorrida

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

nos Processos n.º 10820.002905/97-39; 1820.O02907/97-84; 10820.O02909/97-90; 10820.O02911/97-31; 10820.O02913/97-67; 10820.O02915/97-92; 10820.002917/97-18; 10820.O02919/97-43; 10820.002921/97-95; 10820.002923/97-11 e 10820.002925/97-46, julgando IMPROCEDENTES os lançamentos efetivados na primeira ação fiscal, são definitivas, razão pela qual resultam nulos todos os lançamentos enfeixados neste processo, visto versarem idêntica matéria de fato.

Ainda sob o tópico 2.1, ficou igualmente demonstrado que, à luz do artigo 146 do Código Tributário Nacional, a modificação radical introduzida, em consequência daquelas decisões, nos critérios jurídicos adotados para efetuar os lançamentos de que elas tratam não podia efetivar-se, em relação aos mesmos sujeitos passivos, quanto ao mesmo pretense fato gerador que, se ocorrido, teria ocorrido antes da sua introdução, e que, também por isso, resultam nulos todos os lançamentos enfeixados neste processo.

No tópico "2.2 - Efetivação e revisão de lançamento"- demonstrou ainda a ora recorrente que, tratando-se como se trata de revisão de lançamento, por força da combinação dos artigos 145 e 149, incisos VIII e IX, estava o Fisco impedido de efetivar novos lançamentos sobre os mesmos fatos já conhecidos por ocasião dos lançamentos anteriores, que foram julgados improcedentes por decisões definitivas. Demonstrou ainda mais que o artigo 173, inciso II, do CTN não autoriza a efetivação de novo lançamento em hipótese alguma, máxime na destes autos, em que os lançamentos anteriores nem mesmo foram anulados por vício formal.

No afã de contestar os fundamentos da impugnação resumidos nas linhas precedentes, a digna autoridade a quo contrapõe alegações que a recorrente, em busca da melhor das interpretações, tentou organizar nos raciocínios a seguir demonstrados e refutados:

1º raciocínio

Premissa maior: In verbis: "ocorrendo o fato gerador, é lícito à autoridade administrativa constituir o respectivo crédito tributário", e, de acordo com o Decreto-lei

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423


n.º 2.397/87, aplicável ao caso, o fato gerador ocorre na distribuição (automática) do lucro obtido no período aos sócios, "conforme a participação de cada um nos resultados da sociedade". " Contestar sim porque o conteúdo da r. decisão recorrida está muito mais para contestação do que para julgamento imparcial. "

Premissa menor: Na espécie, a ocorrência do fato gerador é verdade material, pois, segundo o sócio majoritário do Serviço de Anestesia Walter O. de Sá, o resultado líquido mensal dessa sociedade de fato, cujo objeto é a prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, representa a receita da prestação de serviços de cada um de seus componentes, carreada para um caixa único, rateado conforme regras internamente estabelecidas.

Conclusão: Logo, na primeira ação fiscal, era "lícito à autoridade administrativa constituir o respectivo crédito tributário" de acordo com as disposições do Decreto-lei n.º 2.397/87.

A conclusão obtida por meio desse raciocínio é falsa, pois falsas são suas duas premissas. Atente-se para a premissa maior. Ela foi habilmente composta com duas afirmações: uma universalmente verdadeira, outra absolutamente falsa.

A primeira afirmação é verdadeira, porque, uma vez realizada a hipótese de incidência tributária, não é apenas lícito à autoridade administrativa formalizar o respectivo crédito é obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional, como estabelece, de modo expresso, o artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

A segunda afirmação é falsa, porque peca já em relação ao primeiro passo do procedimento que antecede o ato administrativo do lançamento: "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente", na dicção do Código. Com efeito, a realização da hipótese de incidência ("ocorrência do fato gerador"), como se sabe, nada mais é do que a subsunção do fato concreto na descrição legal da figura típica tributária. Em ligeira divagação, pode-se dizer que essa realidade jurídica integra o mais belo espetáculo que o Direito oferece a pessoas afeitas a reflexões profundas: a  jurisdicição. A norma geral e abstrata em que se subsumiu o fato gera uma norma

individual e concreta. Então, aquele que era um fato profano colhido no mundo fenomênico, assim unguído, ingressa no mundo jurídico, caracteriza-se, pois, como fato jurídico ou, mais particularmente, fato imponible. Tudo se passa num só átimo. É o encontro do dever ser com o ser. Mas, sem lei que descreva a hipótese de incidência, esta não se realiza, não há subsunção, não nasce a obrigação tributária nem o respectivo crédito. Bem por isso, "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente" (CTN, art. 142) significa, antes de tudo, identificar as normas que compõem o regime jurídico aplicável ao caso posto sob apreciação. E é exatamente nesse ponto que a segunda afirmação da premissa maior formaliza comportamento sacrílego. Por meio dela, apregoa-se que o regime jurídico aplicável, já na primeira ação fiscal, aos fatos apurados seria aquele estabelecido pelo Decreto-lei n.º 2.397/87, o que, absolutamente, não é correto. Primeiro, porque esse diploma legal criou um regime jurídico especial e excepcional que, de forma expressa, exclui da incidência do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica o lucro apurado pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, submetendo-o apenas ao Imposto de Renda - Retenção na Fonte, como adiantamento do Imposto de Renda - Pessoa Física, quando da sua distribuição real ou presumida. À evidência, o Decreto-lei n.º 2.397/87 não dispôs sobre lucro auferido por sociedade de fato. Segundo, porque nunca existiu durante a vigência desse regime de exceção, dispositivo legal algum que equiparasse às tais sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, as sociedades de fato, mesmo as pactuadas com propósitos de facilitar e melhorar a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada. Terceiro, porque é lógica e juridicamente inimaginável a aplicação simultânea de dois regimes jurídicos sobre a mesma base fática. Então, qual é o regime jurídico aplicável aos fatos que aí estão, rigorosamente os mesmos que suportaram os lançamentos anteriores?

Ora, para tributar legitimamente eventual lucro auferido na constância de sociedade de fato, é irrecusável que, pelo menos desde janeiro de 1944 até hoje, o Fisco sempre esteve obrigado a aplicar o regime geral que regula o Imposto de Renda - Pessoa

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

Jurídica, efetivando um lançamento principal. Sim, porque o artigo 27 do Decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, ainda em vigor, estabelece, no caput, que "as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, que tiverem lucros apurados de acordo com este decreto-lei, são contribuintes do imposto de renda; sejam quais forem os seus fins ou nacionalidade" e, no § 3º, que suas disposições "aplicam-se a todas as firmas e sociedades, ou não". Ademais, o citado artigo 27 tem endereço no Título Primeiro - DA ARRECADAÇÃO POR LANÇAMENTO, Parte Segunda - TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS, daquele Estatuto. De igual modo, para tributar legitimamente a distribuição de lucro aos componentes de sociedade de fato a partir de 1º de janeiro de 1944, sempre esteve o Fisco obrigado a aplicar, num segundo passo, o regime geral que regula o Imposto de Renda - Pessoa Física, efetivando lançamentos decorrentes contra os sócios. Resta, pois, inquestionável que eram esses regimes - em suas versões atualizadas, é claro - aplicáveis tanto na primeira ação fiscal quanto na segunda. E, como se sabe, também os demais lançamentos decorrentes são sempre vinculados ao processo principal (IRPJ).

Por fim, pede vênias a recorrente para destacar um aspecto de todos conhecido a lei não atribui personalidade às sociedades de fato. É certo que, para efeito de capacidade tributária passiva, isso é de todo irrelevante (CTN, art. 126, inciso III), mas, à míngua de personalidade, elas não existem no restante do mundo jurídico, não são sujeito de direito. Por isso mesmo, para garantir a eficácia da norma tributária, seus sócios são solidariamente obrigados, visto terem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (CTN, art. 124, inc. II)., Noutras palavras: tratando-se de sociedade de fato, cada sócio é sujeito passivo de obrigação originária, não de obrigação derivada, é contribuinte, não responsável. Apenas à guisa de ilustração, lembra-se que, mesmo sem personalidade jurídica, as sociedades de fato estão sujeitas à falência.

Conforme ensinam, entre outros grandes doutrinadores, RUBENS REQUIÃO, TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE, JOSÉ DA SILVA PACHECO e JORGE PEREIRA ANDRADE, isso se deduz diretamente do artigo 8º, alínea III, da Lei de Quebras, quando determina que o comerciante que não paga no vencimento suas

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

obrigações, deve confessar a falência, juntando ao requerimento "o contrato social, ou, não havendo, a indicação de todos os sócios". Em verdade, nas sociedades de fato, comerciantes são os sócios, por isso mesmo, obrigados solidária e ilimitadamente.

A premissa menor do primeiro raciocínio é igualmente falsa por várias razões. Nela, o princípio da verdade material é mencionado como "um dos alicerces do Processo Administrativo Fiscal", mas o comportamento efetivo da digna autoridade a *quo* não corresponde àquelas voláteis palavras. Com efeito, é a mesma autoridade quem, mais à frente, alega ser "perfeitamente lícita a presunção de omissão de rendimentos", como posta em prática no caso *sub judice*, e relata, em tom de comemoração, que também "se valeu a autoridade fiscal da prerrogativa legal de arbitrar os rendimentos", realmente, um ato de puro arbítrio, praticado ao arrepio do artigo 148 do CTN, com desrespeito à ampla defesa e ao contraditório. Bem pior, contudo, é a afirmação de que ocorreu o fato gerador (melhor realizou-se a hipótese de incidência). De saída, como visto, o regime jurídico estatuído pelo Decreto-lei n.º 2.397/87 não se aplicava às sociedades de fato - insista-se - mesmo àquelas pactuadas para a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, Mas ainda que se aplicasse, esse regime oferecia indicação pormenorizada, explícita e precisa do sujeito passivo, como se pode ver na seguinte fusão dos artigos 1º e 2º: "lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no país, e considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data de encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um dos resultados da sociedade". É óbvio que o pretenso lucro resumidamente omitido por aquela pobre sociedade de fato, arbitrariamente arbitrado e virtualmente distribuído aos seus sócios não configura aqueloutro hipoteticamente descrito na norma tributária acima transcrita. Para completar, a ora recorrente, cujo contrato de constituição foi registrado em 9 de junho de 1997, eleita como sujeito passivo no procedimento principal ora combatido, jamais poderia ter estado em direta e íntima conexão (relação de fato) com o núcleo de

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

pretensos fatos imponíveis que teriam ocorrido nos anos-calendários de 1994, 1995 e 1996.

A conclusão do primeiro raciocínio é pois notoriamente falsa. A verdade emerge, por si mesma, da demonstração feita nas linhas precedentes: Logo, na primeira ação fiscal como na segunda, não era "lícito à autoridade administrativa constituir o respectivo crédito tributário" de acordo com as disposições do Decreto-lei n.º 2.397/87. Daí a nulidade que afeta, *ab initio*, tanto o lançamento principal quanto os decorrentes, inclusive os efetuados contra os sócios da recorrente.

2º raciocínio

Premissa maior: Conquanto lícito àquela autoridade administrativa constituir os créditos tributários de acordo com as disposições do Decreto- lei n.º 2.397/87, deixar de observar "a prescrição legal que determina, antes de mais nada, apurar-se o lucro da entidade para em seguida, considerá-lo automaticamente distribuído, no quinhão que compete a cada um dos componentes da sociedade", configurava vício formal, afetando diretamente os lançamentos efetivados contra os sócios e dando "azo a serem os respectivos créditos considerados improcedentes".

Premissa menor: Nos lançamentos efetivados na primeira ação fiscal, os atos de imposição tributária não estavam revestidos dessa formalidade legal exigida.

Conclusão: Logo, estão corretas as decisões que declararam "inválidos os atos da fiscalização, pelo vício formal apresentado".

Também no segundo raciocínio, a conclusão obtida é falsa, porque falsas são suas duas premissas.

A premissa maior não é apenas falsa, ela chega mesmo a atentar contra o princípio da moralidade administrativa, insculpido no artigo 37 da Constituição vigente. De início, ela pressupõe ser correta a aplicação do Decreto-lei n.º 2.397/87 ao caso, o que já basta para que a conclusão seja falsa. A seguir, omitindo o fato de que o regime jurídico aplicado na efetivação dos lançamentos resultantes da primeira ação

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

fiscal foi o das pessoas físicas em geral, tenta levar o leitor a acreditar que o regime aplicado teria sido o do Decreto-lei n.º 2.397/87. Por fim, toma como um único vício formal vários erros de direito dos mais grosseiros. O lamentável é que, na formulação dessa premissa, empregam-se erroneamente, é claro - conceitos de vício formal colhidos no Vocabulário Jurídico, de DE PLÁCIDO E SILVA, e no Manual de Direito Administrativo, do mestre MARCELO CAETANO.

O deslinde da controvérsia não é difícil, pois, como cediço, a matéria em debate está nas primeiras letras do Direito Administrativo. Ademais pode-se dizer que, no seio da melhor doutrina, há unanimidade a respeito do entendimento aqui sustentado pela recorrente. Com irrelevantes variações em torno da terminologia (elementos, requisitos, pressupostos) e do elenco, boa parte dos doutrinadores arroia cinco elementos do ato administrativo: agente competente, objeto, forma, motivo e fim. Não se conhece, porém, autor algum que exclua objeto ou forma, cujos conceitos precisam ser lembrados nesta peça de defesa.

Particularmente indicada para o caso presente, eis a lição do grande CELSO ANTÓNIO BANDEIRA DE MELLO:

"Conteúdo - normalmente designado objeto, por muitos doutrinadores - é aquilo que o ato dispõe, isto é, o que o ato decide, enuncia, certifica, opina ou modifica na ordem jurídica. Em última instância, é o próprio ato, em sua essência.

"Segundo o mestre paulista, para se dizer que o ato é legal e, portanto, válido, não basta verificar se ele, por seu conteúdo, não contraria a lei". É preciso ver se esse ato é permitido ou, conforme o caso, imposto pela lei, isto, porque o princípio da legalidade exige não apenas relação de não contrariedade com a lei, mas demanda relação de subsunção, isto é, de absoluta conformidade com a lei. Precisa, pois, a afirmação de AFONSO RODRIGUES QUEIRÓ que ilustra a obra citada, no sentido de que "a atividade administrativa é atividade de subsunção dos fatos da vida real às categorias legais". Dando um passo à frente na mesma linha de pensar, a Prof. WEIDA ZANCANER mostra "ser o ato administrativo, em sentido estrito, uma norma jurídica concreta".

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

Na mesma obra citada acima, BANDEIRA DE MELLO assim define o segundo elemento do ato administrativo, a forma:

"Forma é o revestimento exterior do ato, portanto, o modo pelo qual ele aparece e revela sua existência. A seguir, acrescenta o autor que não pode haver ato sem forma, porquanto o Direito não se ocupa de pensamentos ou intenções enquanto não traduzidos exteriormente. Ora, como a forma é o meio de exteriorização do ato, sem forma não pode haver ato. Com muita didática e procurando conciliar pequenas divergências doutrinárias, a ilustre Prof. ODETE MEDAUAR completa a definição do elemento forma:

"Na verdade, forma do ato administrativo engloba tanto os modos de expressar a decisão, quanto a comunicação e as fases preparatórias, pois todos dizem respeito à exteriorização do ato, independentemente do conteúdo. Nessa linha, alguns autores denominam formas internas os aspectos do corpo ou texto do ato em si, como assinatura, data, forma escrita, e formas externas os aspectos exteriores ao corpo ou texto, como as medidas preparatórias, a publicação.

É importante ressaltar que nos atos editados como resultado de processo administrativo, este não significa aspecto de mera forma, configurando exigência do princípio do devido processo legal, como se verá adiante."

No tocante ao ato administrativo chamado lançamento, entre nós, pode-se afirmar, sem muita preocupação com a doutrina, que a essência do elemento conteúdo está compreendida no rol de ações apresentado pelo artigo 142, caput, do CTN. Assim também a essência do elemento forma não vai além do conteúdo obrigatório dos documentos denominados auto de infração e notificação de lançamento, conforme disposto nos artigos 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72.

Em resumo, mesmo que o regime jurídico instituído pelo Decreto-lei n.º 2.397/87 fosse aplicável à espécie - o que se admite tão somente para argumentar - a premissa maior do terceiro raciocínio continuaria sendo irremediavelmente falsa - Sim,

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

porque deixar a autoridade lançadora de observar "a prescrição legal que determina, antes de mais nada, apurar-se o lucro da entidade para em seguida, considerá-lo automaticamente distribuído, no quinhão que compete a cada um dos componentes da sociedade", não configura vício formal daqueles lançamentos então efetivados contra os sócios da sociedade de fato. Configura, isto sim, vício de conteúdo, conforme exaustivamente demonstrado.

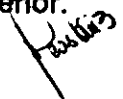
A premissa menor do segundo raciocínio é verdadeira no que afirma, mas é falsa no que não afirma. Aqueles lançamentos resultantes da primeira ação fiscal, realmente, foram efetivados sem dedução das despesas da sociedade de fato. Ocorre que esse não é o único vício de Direito que padeciam. O primeiro é o de que eles não tiveram como fundamento legal o Decreto-lei n.º 2.397/87, a eles foi aplicado o regime geral do Imposto de Renda das pessoas físicas. Além disso, afetavam-nos também erros na identificação dos sujeitos passivos, falta de identificação de sujeitos passivos, inobservância do devido procedimento legal e uma infinidade de erros na determinação da matéria tributável e no cálculo do pretense tributo devido. Tudo isso foi levantado nas impugnações, como se pode confirmar.

Nessas condições, também a conclusão do segundo raciocínio resulta notoriamente falsa. Sem dúvida, era dever da autoridade julgadora de primeiro grau declarar nulos os lançamentos, mas em face dos vícios de conteúdo que os afetavam, jamais sob a infundada alegação de vício formal. Tal atitude, ao que parece, teve em mira apenas criar um fato concreto que, logo depois, seria usado como argumento na sustentação da legalidade do novo lançamento, como se verá no raciocínio seguinte.

3º raciocínio

Premissa maior: Como o lançamento anterior foi anulado por vício formal, o artigo 173, inciso II, do CTN "assegura à Fazenda Pública direito de constituir o crédito em cinco anos contados da data em que se tomar definitiva a decisão".

Premissa menor: No caso, o novo lançamento efetivou-se dentro do prazo legal de cinco anos, contados da data em que se tomara definitiva a decisão que anulara o anterior.



Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

Conclusão: Logo; estava legalmente assegurada a constituição do novo crédito tributário.

O terceiro raciocínio não constitui exceção à regra, nele, a conclusão obtida também é falsa, porque falsas são suas duas premissas.

A premissa maior é falsa, porque parte de dois falsos pressupostos e também porque veicula interpretação incorreta do artigo 173, inciso II, do CTN. O primeiro falso pressuposto é o de que seria mero vício formal o defeito constatado pela autoridade julgadora naqueles lançamentos e, depois, apontado nas decisões como motivo determinante da invalidação de todos eles. Consoante já demonstrado neste recurso, trata-se de alegação avessa às prescrições legais aplicáveis e divorciada do entendimento da doutrina em geral. O segundo falso pressuposto é o de que, por ser vício formal o seu motivo determinante, tais decisões estariam de acordo com a legislação aplicável. Em verdade, ainda que afetados de vício formal também estivessem, os lançamentos padeciam de vários vícios de conteúdo, como igualmente demonstrado, e é em razão destes que deveriam ter sido invalidados.

A interpretação incorreta do artigo 173, inciso II, do CTN merece destaque especial. Veja-se que esse dispositivo NÃO "assegura à Fazenda Pública o direito de constituir" crédito tributário em hipótese alguma, sendo, pois, irrelevante o fato de ter havido um lançamento anterior, depois anulado, bem como o motivo determinante da anulação, se por vício de forma ou por vício de conteúdo. Ele não trata da constituição do crédito tributário, matéria disciplinada no Capítulo II do Título III (CRÉDITO TRIBUTÁRIO) do Livro Segundo (NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO) do Código. Ele se hospeda no mesmo Livro Segundo e no mesmo Título III, mas no Capítulo IV (EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO), Seção IV (DEMAIS MODALIDADES DE EXTINÇÃO). De acordo com as regras da interpretação sistemática, portanto, o enfocado artigo 173 há de estar relacionado com uma das modalidades outras de extinção do crédito tributário que não o pagamento. E, de fato, está. Ele estabelece, como termo inicial do prazo decadencial de cinco anos, a "data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício forma o lançamento anteriormente efetuado". Só isso. E não se trata de interrupção da decadência, que não se interrompe nem se suspende, como cediço. Com efeito,

sempre que o motivo determinante da invalidação é, de fato, verdadeiramente, vício de forma, não envolvendo, portanto, matéria de direito (não no destes autos, é claro), o lançamento invalidado não padecia de vício de conteúdo, era, por conseguinte, válido em sua essência. Ali (não aqui); permite o artigo 149, inciso IX, in fine, do CTN (não o art. 173) a revisão de ofício, mas para sanar o vício essencial de forma e nada mais; como resulta evidente. Implicitamente, admitiu o legislador o que, na prática, seria a anulação parcial do ato, isto é, anulação apenas da parte afetada extinção da forma exterior, não da essência interna, destruição do continente material defeituoso, não do conteúdo abstrato perfeito. Arrematando, no Sistema Tributário Nacional, revisão de lançamento, de ofício, para sanar vício de conteúdo só existe em duas hipóteses:

a) "VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior" (CTN, art. 149); e b) "IX - quando se comprove que no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou (...)"(CTN, art. 149).

E o caso presente não se subsume em nenhuma delas: os falta funcional da autoridade que o efetuou.

A premissa menor deste terceiro raciocínio é verdadeira no que mostra, mas falsa no que esconde. ...O essencial nesta discussão não é o prazo decadencial, é a legitimidade ou não da revisão, de ofício, de lançamento afetado de vício de conteúdo, fora das duas hipóteses apontadas poucas linhas atrás. Mas ela, a premissa menor, tem uma virtude: admite, expressamente, o caráter definitivo das decisões que julgaram improcedentes os lançamentos anteriores, extinguindo a controvérsia instaurada a esse respeito.

A conclusão do terceiro raciocínio, como todas as demais, resulta notoriamente falsa, pois é impossível chegar a conclusão verdadeira quando as duas premissas são falsas. Além disso, ela colide frontalmente com os artigos 145 e 149 do CTN. E mais: ainda que de vício formal se tratasse, o novo lançamento ficaria adstrito à correção do defeito que deu causa à invalidação do anterior.

(...)Daqui para o final - e ele está próximo... limita-se a recorrente a apresentar e contestar apenas as conclusões sustentadas na r. decisão recorrida. A conclusão a ser contestada a seguir - a quarta, no contexto geral da decisão recorrida é a de que a invalidação dos lançamentos efetuados contra os sócios da sociedade de fato "teve o condão de afastar do mundo jurídico apenas os atos administrativos de constituição do crédito tributário, não o fato gerador". Em tese - excluído, portanto, o fato imponível, cuja existência a decisão sustenta e a recorrente contesta essa conclusão configura aquilo que alguém de muito bom humor chamou de "óbvio ululante". Ora, decisão administrativa alguma afasta do mundo jurídico um fato imponível, fenômeno natural e logicamente irreversível como qualquer outro. Mas, tal qual ocorre com a premissa menor do 3º raciocínio apresentado, vê-se nesta uma virtude. Ela admite que, na segunda ação fiscal, não havia fato novo algum a ser apreciado e, com isso, no mínimo, extingue a controvérsia instaurada a esse respeito.

A conclusão de que não houve modificação de critério jurídico, data venia, não merece maior atenção. Com efeito, pensa a recorrente tenha ela ficado superada em face das razões oferecidas na impugnação e no presente recurso.

A última conclusão contida no tema deste tópico é a de que não se trata, na espécie, dos mesmos sujeitos passivos contra quem foram efetuados os lançamentos invalidados e, portanto, aqui não se aplica o artigo 146 do CTN. Como todas as outras, ela também é falsa. Primeiro, porque quando o Código diz "mesmo sujeito passivo", está a se referir ao sujeito passivo definido no Capítulo IV (SUJEITO PASSIVO) do Título 11 (OBRIGAÇÃO TRIBUTARIA), do seu Livro Segundo (NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO). Sujeito passivo é, portanto, aquele definido na lei complementar, não o que o agente do Fisco quer que seja. E, conforme demonstrado linhas atrás, os sócios das sociedades de fato são solidariamente obrigados, visto terem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (CTN, art. 124, inc. II. Cada sócio é sujeito passivo de obrigação originária, não de obrigação derivada, é contribuinte, não responsável. Tratando-se como se trata dos mesmos fatos a invalidação não afastou o fato gerador, certifica a decisão recorrida); necessariamente, trata-se dos mesmos sujeitos passivos.

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

- Decadência

A respeito do tema decadência, a digna autoridade julgadora recorrida contrapôs apenas duas conclusões, ambas falsas. Ao que afirma na primeira conclusão, sua decisão invocada na peça impugnatória não serviria de paradigma na solução do caso sub judice, visto que ele diz respeito a Imposto de Renda - Retenção na Fonte, enquanto aquele decisório ocupa-se de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica. Cabe aqui uma pergunta semelhante ao registro feito em relação ao sujeito passivo: regime jurídico aplicável é aquele em que se subsumiu o caso concreto ou o que o agente do Fisco quer que seja? Ora, conforme já demonstrado, aplicável ao caso (processo principal) é o regime jurídico geral das pessoas jurídicas. Logo, a decisão invocada é um ótimo paradigma. A segunda conclusão é a de que; estando comprovado, no caso, o evidente intuito de fraude (multa agravada), aplica-se a ele o disposto no artigo 150; § 4º; in fine; do CTN. Cabe aqui a mesma pergunta: os "casos de vidente intuito de fraude" caracterizam-se pela subsunção da conduta concreta em uma das figuras descritas pelos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64, como estabelece a Lei n.º 9.430/96 (art. 44, inc. II), invocada no auto de infração, ou são simplesmente aqueles que o agente do Fisco quer que sejam? E veja-se este caso. Na primeira ação fiscal, ele não era "caso de vidente intuito de fraude", o que ensejou a aplicação da multa de 75%. Na segunda, passou a ser para a Fiscalização de Araçatuba (multa de 150%); não, porém, para a de Ribeirão Preto (Proc. n.º 1084O.001.169/95 = 75%) .

Contribuinte ou responsável?

No que pertine à matéria deste tópico, tem-se a convicção de que os fundamentos da impugnação devem prevalecer sobre as alegações trazidas pela r. decisão recorrida. Em relação a estas, levantam-se apenas duas questões. A primeira, diz respeito à interpretação do trecho:

"Afastada a possibilidade de tratar-se de sucessão, segundo a própria impugnante alega, resta estabelecer se houve relação pessoal e direta com a situação

que constituiu a hipótese de incidência, tal como define o CTN, art. 121, I. Se bem o interpreta a recorrente, ele extingue a controvérsia quanto ao tema sucessão. A segunda, em verdade, é um protesto contra o período: "Tal aspiração, baseada em um positivismo jurídico inocente acha-se divorciada da realidade". Não porque ele ofendesse, de alguma forma, a recorrente, seus sócios ou o patrono da causa. Isso, realmente, não ocorre. O protesto é feito, isto sim, em homenagem a um espírito iluminado que, com a humildade do professor de primeiras letras, disseca os três aspectos do positivismo jurídico (método, teoria e ideologia). Fala-se do grande NORBERTO BOBBIO, "considerado um dos maiores pensadores políticos do século".

- O regime jurídico aplicado

Também no que pertine à matéria deste tópico, tem-se a convicção de que os fundamentos da impugnação devem prevalecer sobre as alegações trazidas pela r. decisão recorrida. Em relação a estas, levantam-se apenas três questões. A primeira, diz respeito ao emprego, data venia, indevido de abalizada lição do Prof. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, para justificar a alteração feita pelo artigo 123, caput, do RIR/94 na redação original do dispositivo, esta dada pelo artigo 27 do Decreto-lei n.º 5.844/43. Observe-se que, na mesma lição, logo adiante, a nota de rodapé n.º 26 encerra a questão: "O regulamento, sob pena de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, deve se ajustar às normas que o encimam e que, por meio dele, vão se tornar atuantes. Se porventura desconforme com estas normas, não pode produzir efeitos, cabendo à própria autoridade administrativa (antes mesmo da judiciária), em nome do restabelecimento da ordem jurídica violada, declará-lo nulo". A segunda questão que se levanta é dirigida à seguinte assertiva: "Vale observar que o fato de tratar-se de entidade de fato considerada sociedade civil de profissão regulamentada (...)?" Considerada por lei ou pelo agente do Fisco? A terceira e última questão que se levanta sob este tópico tem a ver com o tema da responsabilidade por infrações. A rigor, são fatos fazendo ver que, para o Fisco, os "casos de evidente intuito de fraude" caracterizam-se não pela subsunção da conduta concreta em uma das figuras descritas pelos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64, como estabelece a Lei n.º 9.430/96 (art. 44, inc. II), invocada no auto de infração; mas são simplesmente

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

aqueles que o agente autuante quiser que sejam. Esses fatos aí estão. Na primeira ação fiscal, a espécie não era "caso de evidente intuito de fraude", o que ensejou a aplicação da multa de 75%. Na segunda, passou a ser para a Fiscalização de Araçatuba (multa de 150%), não, porém para a de Ribeirão Preto (basta confrontar o Proc. n.º 10840001169/00-95, em nome de José Luís Zanette de Barros = multa de 75%).

- Decorrência

No que concerne às exigências decorrentes (CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, PIS-REPIQUE, PIS-DEDUÇÃO, PIS- FATURAMENTO e MULTA POR FALTA DE ENTREGA DE DECLARAÇÕES DE RENDIMENTOS), também tratadas neste processo, foi aplicada a decisão proferida em relação à exigência principal (IMPOSTO DE RENDA RETENÇÃO NA FONTE). Reitera-se aqui o pedido de aplicação do princípio da decorrência.

- Perícia técnica -

Para a hipótese de essa Colenda Câmara declarar nula a decisão por cerceamento do direito de defesa, questão objeto do tópico 2.1, mantêm-se os quesitos apresentados na impugnação.

Instruído processo com Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos do art. 1º do Decreto nº 982/93, de nº 10820.002018/99-31.

Concessão de medida liminar em Mandado de Segurança, determinando o prosseguimento do recurso voluntário interposto, independentemente da efetivação do depósito exigido pelo art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 32 da Medida Provisória 1.621-30/97 e reedições posteriores, às fls. 403 a 406.

É o Relatório.

Prattis

VOTO

Conselheira Maria Ilca Castro Lemos Diniz - Relatora

A sociedade Serviço de Anestesia Walter O de Sá, desenvolveu atividades na área de medicina desde 1958, sem que tivesse seus atos constitutivos devidamente registrados. Cuidaram os sócios de elaborar apenas documento (registrado no Cartório de Registro de Imóveis) que previa a forma de rateio, aos sócios, da renda recebida, não formalizando o instrumento de constituição da sociedade, com os requisitos mínimos, determinados pelo artigo 19 do Código Civil.

A complexidade da vida civil e a necessidade de conjugação de esforços de vários indivíduos para a consecução de objetivos comuns determinou ao direito equiparar à pessoa humana certos agrupamentos de indivíduos e atribuir personalidade e capacidade de ação aos entes abstratos assim gerados. Desta forma, surgem as pessoas jurídicas que se compõem de um conjunto de pessoas com aptidão para adquirir e exercer direitos e contrair obrigações.

Ocorre, porém, que não basta que alguns indivíduos se reúnam, para que tenha nascimento a personalidade jurídica do grupo. É preciso que, além do fato externo da sua aglomeração, se estabeleça uma vinculação jurídica específica que lhe imprima unidade orgânica.

Para a constituição ou o nascimento da pessoa jurídica é necessário a conjugação de três requisitos: a vontade humana criadora, a observância das condições legais de sua formação e a liceidade de seus propósitos.

O segundo requisito refere-se à observância das prescrições legais relativas à constituição de uma sociedade civil. No caso, é a lei que estipula a inscrição do ato constitutivo no Registro Público como condição de aquisição de personalidade. É a lei, que preside a conversão formal de um aglomerado de pessoas

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

naturais em uma pessoa jurídica. Assim a pessoa jurídica origina-se da manifestação da vontade humana, e cumpre, a quem nisto tiver interesse, fazer a prova de que existe e preenche as condições legais de capacidade de direito. Qualquer que seja, pois, a modalidade da pessoa jurídica, e quaisquer que sejam as suas finalidades, subordina-se a sua existência à apuração de requisitos.

Como se vê o direito brasileiro consagra o princípio de que a vontade dos indivíduos obedecendo a requisitos predeterminado, é dotado do poder de criar a pessoa jurídica. Mas, personalidade, *in fieri*, permanece ela em estado potencial até que, preenchidas as exigências alinhadas na lei, verte-se em um status jurídico.

Portanto, na criação da pessoa jurídica há duas fases: a do ato constitutivo e o da formalidade administrativa do registro. O ato constitutivo é o instrumento continente da declaração da vontade criadora, e a bem dizer, é a causa geradora primária do ente jurídico, o qual permanece em estado potencial até o momento em que se realiza a formalidade do registro. O começo da existência jurídica está fixado no instante em que aquele ato de constituição é inscrito no Registro Público.

Sendo o registro a condição legal de aquisição de personalidade jurídica e autorização para se constituir um requisito essencial à criação daquelas sociedades expressamente mencionadas na lei, há então de cogitar das que deixam de cumprir estas exigências, seja transitoriamente, seja em definitivo. Denominam-se sociedades de fato as sociedades que ainda não atenderam às recomendações fundamentais à regular constituição.

Considerando que a falta de registro importa ausência de personalidade jurídica, e considerando também que não se pode abstrair da existência da sociedade de fato que pratica ato voluntário, por isso mesmo hábil em tese a gerar uma pessoa moral e havendo a atuação no mundo civil, com visos de comércio jurídico, a posição negativa do direito em face de uma materialidade papável e irrecusável seria atentatória à realidade. O direito, neste caso, adota uma posição especial, em que defende a aplicação da condição instituída para a personalização e ao mesmo passo encara a situação real criada. A estas entidades dá-se o nome de sociedades de fato, para distingui-las das que observam os requisitos da constituição.

Umas, seriam, portanto, sociedades de direito, porque funcionam em perfeita consonância com as normas legais, dispensado, entretanto, o qualitativo, porque, de regra, ao se falar em sociedade, já se parte do pressuposto de sua legitimidade constitucional; outras, designadas sociedades de fato, ou irregulares, porque o direito as toma, não como entidades que atuam regularmente, porém como uma situação fática, cujos efeitos é mister disciplinar, vindo a referência a " sociedade" da necessidade aproximar aquela situação concreta da figura jurídica que arremeda.

Não registrado, ou enquanto não registrado o ato constitutivo, falta personalidade jurídica à sociedade. A despeito da ausência de personalidade, não descuidou o direito das conseqüências de seu procedimento, determinando o legislador a sua responsabilidade: os terceiros com quem tratar podem acioná-la em Juízo (§ 2º do art. 20 do Código Civil) para exigir o cumprimento das obrigações de que seja sujeito passivo, tanto as assumidas por quem proceda em seu nome , quanto as oriundas do mandamento da lei. O acervo de bens da entidade responde pelas obrigações, e subsidiariamente, os sócios ou membros da entidade irregular têm o dever de concorrer com os seus haveres, na dívida comum, proporcionalmente à sua entrada (Código Civil arts. 1381 e 1396).

A ausência de personalidade, porém impede a sociedade de fato agir: não pode acionar nem os seus sócios, nem terceiros. A falta de registro tem por efeito a comunhão patrimonial e jurídica da sociedade e de seus membros, como um corolário natural do princípio que faz decorrer do registro a personificação, e desta a separação dos patrimônios (art. 18 e 20 do Código Civil).

Registre-se, neste passo, que merece atenção especial a situação transitória de ausência de personalidade: a sociedade é constituída por seu contrato, mas se retarda a sua inscrição no Registro, haverá um período intermediário, em que vive como sociedade de fato. Nesta fase, evidentemente aplicam-se-lhe os princípios disciplinadores da sociedade irregular. Mas, procedendo-se ao registro, que efeito produz este? Não pode retroagir à data da constituição da sociedade, porque peremptoriamente a lei estatui que a personalidade jurídica começa pelo registro. Mas a separação dos patrimônios é imediata: aquilo que era acerto da comunhão passa de plano a constituir o patrimônio da sociedade, os direitos se individualam, e esta, que

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

antes do registro podia ser demandada, mas não podia demandar adquire desde logo o direito de agir, e com este a faculdade de movimentar a máquina judiciária, para fazer valer todos os direitos, **ainda que anteriores à data do registro.**

Teoricamente, qual a posição jurídica da sociedade de fato? Não é uma entidade dotada de personalidade, porque o requisito desta é o registro. Não é uma individualidade jurídica. Mas não é uma entidade vã, não é uma abstração, ou uma figura inexistente, **porque o direito a considera com uma unidade diferente da simples comunhão de direitos eventualmente originada da participação de mais de uma pessoa em uma relação jurídica. A compreensão do tratamento que a lei dispensa à sociedade irregular somente pode decorrer daquele princípio, segundo o qual a aquisição de direitos é consequência da observância da norma, enquanto que a imposição de deveres (princípio da responsabilidade) existe sempre. (Caio Mário da Silva Pereira, in Instituições de Direito Civil, Vol.I)**

E aqui tem-se o cerne da questão. Se não tem personalidade jurídica por não atender aos requisitos legais, como estabelecer a relação jurídica? Somente por determinação legal. O legislador ao impor a responsabilidade da sociedade de fato, facultando aos credores demandar o cumprimento das suas obrigações, estabeleceu a relação jurídica, mesmo não tendo a sociedade de fato personalidade jurídica.

A contribuinte durante anos atuou como sociedade de fato. Em 1997, os sócios elaboraram ato constitutivo e o levaram a registro público. Naquele instante, adquiriu personalidade jurídica, podendo demandar judicialmente, inclusive em relação aos direitos adquiridos no período em que se encontrava como sociedade irregular. Ora, se a sociedade que adquiriu personificação, pode demandar em relação a direitos anteriormente adquiridos, com mais forte razão seus credores, por obrigações anteriores, inclusive o Fisco, podem demandá-la. Aliás, já podiam, conforme se viu. No caso particular do Fisco, essa possibilidade se afirma, com clareza, consoante o disposto no art. 126, III, do CTM.



Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

A regularização de sociedade de fato, com o registro no cartório competente dos atos constitutivos, não implica no surgimento de nova sociedade, pelo contrário, encerra-se o período provisório que viveu como sociedade de fato, por ausência de personalidade.

No caso, essa assertiva é inquestionável visto que na essência a sociedade atua da mesma forma que antes, ou seja, é constituída pelos mesmos sócios (o único sócio excluído é o denunciante Márcio André Spessotto), atua no mesmo seguimento profissional e em relação à mesma clientela que atendia quando sociedade irregular. Assim, ao ser registrado o ato constitutivo, essa sociedade passa a gozar de direitos que antes não podia dispor e passa a atuar com uma denominação social. Do ponto de vista dos credores, no caso, o Fisco, nada muda pois este já podia agir para lançar seus créditos, antes mesmo dessa sociedade se regularizar. Implica dizer que o lançamento poderia ter sido efetuado tanto na sociedade de fato e bem assim na sociedade regularizada. Com a personificação, dá-se a transferência dos deveres e direitos à pessoa jurídica (Pontes de Miranda, Tratado de Direito Privado, Tomo I – pág. 405 - 1ª edição – 1999. Atualizado por Vilson Rodrigues Alves).

Com base nessas considerações é que as razões da recorrente quanto a erro na identificação do sujeito passivo não são acolhidas.

A nulidade da decisão pedida pela recorrente não tem amparo visto que a autoridade julgadora de primeira instância apreciou toda a matéria em debate sem que fosse omitida qualquer aspecto das razões levantadas na impugnação, utilizando da prerrogativa do princípio da livre convicção do julgador, decisão esta que poderá ser reformada por esta instância revisora mas não anulada.

Quanto ao pedido de perícia, entendo deva ser indeferida quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos e for desnecessária em vista das provas produzidas nos autos do processo. Não vejo utilidade em repetir o que foi dito na decisão, ao recusar o pedido de perícia, ainda que sobre outra forma.

Discordo do entendimento da autoridade de primeira instância de que a primeira ação fiscal teve seu lançamento nulo por vício formal e, assim, conforme o mandamento insculpido no CTN, art. 173, II, à Fazenda Pública estaria assegurado o

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

direito de constituir o crédito cinco anos contados da data em que se tomar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

O crédito tributário foi considerado nulo por ter a apuração do resultado da sociedade sido apurado sem a dedução dos custos incorridos. Não se trata, na espécie, de omissão de requisito ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica, mas de questão de apuração do lucro pela autoridade tributária sem obedecer a forma legal de apuração, o que resulta em mérito.

A Delegada da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto- SP, julgou improcedentes os lançamentos originais sob o fundamento de que a autoridade tributária considerou a base de cálculo do imposto todo o rendimento obtido, sem levar em conta as deduções dos custos e despesas verificados para obtenção do referido rendimento, "fato que ocasionou tributação em níveis acima dos que eventualmente seriam corretos".

Assim, a argüição de nulidade da decisão proferida na primeira ação fiscal, por vício formal, para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, improcede. No entanto, também ao sujeito passivo não lhe assiste razão. Os lançamentos efetuados, com exigência das contribuições obedeceram o prazo decadencial de cinco anos previsto no Código Tributário Nacional.

A recorrente arguiu que o lançamento versa sobre matéria de fato relativa a crédito tributário anteriormente lançado, julgado improcedente, cujas decisões consideram-se definitivas.

Aqui vale dizer, por pertinente, que tratando-se de relação de natureza continuativa, não há definitividade de decisão na esfera administrativa e nem perenidade em relação a coisa julgada em matéria tributária, desde que existam novas premissas decorrentes da forma de atuação do contribuinte, de modificação no estado de fato ou de direito, mudança legislativa ou de alteração de entendimento dos tribunais, em especial dos tribunais superiores. Após a decisão definitiva na esfera administrativa ou o trânsito em julgado da ação, mesmo tendo a decisão final sido favorável ao contribuinte, é, a princípio, possível ao sujeito ativo voltar a cobrar o tributo, desde que existam novas premissas decorrentes da forma de atuação deste

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

contribuinte, de modificação legislativa ou de mudança de entendimento dos tribunais, em especial dos tribunais superiores.

Com efeito, em matéria tributária, em que as relações jurídicas são continuadas, a interpretação da definitividade da decisão (esfera administrativa) ou da coisa julgada será restritiva, sobressaindo-lhe limites necessários.

In casu, ocorre que o lançamento ora em exame independe do lançamento efetuado anteriormente nas pessoas físicas dos sócios. Em verdade, é inegável que as exigências das contribuições sociais não tem relação com a exigência na distribuição dos lucros nas pessoas físicas dos sócios. Esta constitui relação de obrigação tributária distinta daquela.

O outro argumento da recorrente é de que não procede o lançamento por mudança de critério jurídico anteriormente lançado. Para apreciação do lançamento ora em julgamento, a questão nada diz respeito porquanto as exigências das contribuições sociais, apuradas com base no arbitramento da receita bruta, estão sendo exigidas da sociedade, sujeito passivo da obrigação.

Mérito. Conforme relato, a ação fiscal teve origem em denúncia formal oferecida ao Fisco pelo sócio Marcio André Spessotto, em 16 de dezembro de 1996.

A base de toda a fiscalização reside na documentação apreendida, por meio de MANDADO DE BUSCA E APREENSÃO (fl. 50), expedido pelo Juiz Federal da 1ª Vara da Seção Judiciária – 7ª Subseção de Araçatuba - SP:

"MANDA a qualquer Oficial de Justiça deste Juízo e às autoridades fazendárias federais nesta cidade de Araçatuba/SP, que em cumprimento deste, se dirijam à Rua Almirante Barroso n. 704, Araçatuba, onde funciona um consultório de serviço de anestesiologia e procedam a busca e apreensão de livros e demais documentos relativos à prática de ilícitos tributários e penal, nos termos do seguinte despacho, exarado nos autos de Busca e Apreensão n. 96.0804782-0: "Presentes, os pressupostos autorizadores da providência requerida, defiro o pedido formulado pelo

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

Ministério Público Federal. Expeça-se o mandado de busca e apreensão de livros.”

Cumpra-se, observando-se os termos do artigo 5º, XI, da Constituição Federal, devendo-se lavrar auto circunstanciado da diligência efetuada, com as cautelas de estilo.

...”

Foram apreendidos talões, recibos de pagamentos de consultas com numerações e datas, notas fiscais, extratos bancários, blocos de recibos de honorários médicos, livros, tipo brochura, contendo relações de pacientes, tipo de cirurgias realizadas, datas, nomes do médicos e valores cobrados, e caixa contendo recibos, conforme especificados nos TERMOS DE APREENSÃO de fls. 51 e 54, datados de 19/12/96.

Posteriormente, em 19 de agosto de 1997, o Cartório de Registro de Imóveis e Anexos, foi intimado a fornecer cópia de inteiro teor do Regimento Interno do Serviço de Anestesia “Walter O . de SÁ” (fls.56 e 57 a 65).

Segundo o Regimento Interno citado acima a constituição da sociedade e a forma de administração dos recursos estão previstas nos artigos 1º , 11º, 13º e 14º , *verbis*:

CAPÍTULO I – DA CONSTITUIÇÃO

Artigo 1º - Da Fundação e Denominação

O Grupo de Serviço de Anestesia de Araçatuba “VALTER O DE SÁ”, foi oficialmente constituído em Setembro de 1957, contando na ocasião com Dr. Paulo Katsuda, seguindo 01 (um) ano após com a entrada do Dr. Heitor Serapião Junior. Atualmente, (01/96) conta com 12 (doze) membros.”

Art. 11º - Compete ao Tesoureiro

É um sócio escolhido pela maioria dos membros que forma o grupo.

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

É de inteira responsabilidade do tesoureiro o recolhimento de honorários, emissão de recibos de pagamento, de despesas do serviço (funcionários, aparelhos, gráfica, livros, etc...). Apurando a receita líquida, esta deverá ser distribuída quinzenalmente aos demais membros do serviço.

Este membro terá remuneração específica por este serviço prestado a razão de 1% do resultado líquido”.

CAPÍTULO VI - HONORÁRIOS

Artigo 13º - Cada honorário é estipulado pelo respectivo anestesiológico que realizou o trabalho, devendo o mesmo ser em função dos recursos econômicos do enfermo, da categoria do quarto ocupado, do tempo de assistência consumido pelo anestesiológico, dos recursos técnicos exigidos pelo ato, da gravidade e da responsabilidade de cada caso, e obedecendo os demais parâmetros éticos que seguem a especialidade.

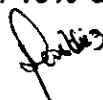
...

Artigo 14º - Todo honorário, ou renda adquirida pelo grupo, será destinado a um caixa único, que será administrado pelo tesoureiro.”

Apreendida farta documentação teve início a apuração da receita bruta. Não tenho dúvida que o arbitramento era o caminho legal a ser adotado pela autoridade tributária.

As hipóteses de arbitramento estão definidas, consistindo, basicamente, na inexistência ou imprestabilidade da escrituração mercantil. É evidente que uma sociedade de fato não pode possuir escrituração regular. Inexistindo escrituração mercantil, justifica-se o arbitramento dos lucros, a partir dos dados colhidos na farta documentação apreendida pelos fiscais que evidenciaram a sociedade de fato, com base em recibos referentes a valores de serviços prestados, que serviu de base para a exigência tributária.

A imposição tributária incidiu sobre falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro, arbitrada em 10% da receita bruta nos anos





Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

calendários de 1994, 1995 e 1996, a Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS FATURAMENTO, com base na receita bruta, à alíquota de 0,65%, no a partir de março de 1996, e o PIS sobre o lucro arbitrado, nos anos calendário de 1994, 1995 e 1996 (fis.197).

Afirma a recorrente, que o regime jurídico estatuído pelo Decreto-lei n.º 2.397/87 não se aplicava às sociedades de fato, mesmo àquelas pactuadas para a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada. Mas ainda que se aplicasse, esse regime oferecia indicação pormenorizada, explícita e precisa do sujeito passivo, como se pode ver na seguinte fusão dos artigos 1º e 2º: "lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no país, e considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data de encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um dos resultados da sociedade". Para completar, a ora recorrente, cujo contrato de constituição foi registrado em 9 de junho de 1997, eleita como sujeito passivo no procedimento principal ora combatido, jamais poderia ter estado em direta e íntima conexão (relação de fato) com o núcleo de pretensos fatos imponíveis que teriam ocorrido nos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996.

Vencida a tese de que a recorrente não responderia pelos fatos geradores ocorridos nos anos calendários de 1994, 1995 e 1996, quando não estava constituída regularmente, pelo princípio da responsabilidade que norteia as obrigações das sociedades de fato, a arguição do regime jurídico aplicado para efeito da exigência das contribuições é irrelevante. Pelo princípio da capacidade tributária previsto no Código Tributário Nacional a sociedade é titular de obrigações. O sujeito passivo da obrigação tributária relativa às contribuições sociais é a sociedade e não os sócios. Correta, pois, as exigências lançadas relativas a contribuição social sobre o lucro e ao PIS não pagas, provada a omissão de receitas com base na documentação apreendida.

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

Por ausência de expressa previsão legal, deve ser excluído da tributação o valor relativo à multa e juros de mora pelo atraso no recolhimento do imposto de renda retido na fonte, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem a obrigatoriedade do recolhimento deste, valores estes incluídos nas declarações dos beneficiários, cujo lançamento teve como fundamento o art. 919, § único do RIR/94, bem assim a penalidade com base no art.984 do Regulamento do Imposto de Renda de 1994.

Com efeito, prescreve o art. 919 do RIR/94:

"A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 103).

Por sua vez, o § único do art. 919 do RIR/94, sem matriz legal, afirma:

"Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se á a penalidade prevista no art. 984, além de juros e multa de mora pela atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste."

Não vejo como manter a multa regulamentar aplicada pela omissão na entrega das declarações de rendimento do imposto de renda períodos-base de 1994, 1995 e 1996, prevista nos arts. 984 e 999, II, "a", do Decreto 1.041/94 – RIR/94 e art. 964, § 2º, inciso II, do RIR/99, pela mesma razão de ser evidente que uma sociedade de fato não pode possuir escrituração regular.


No que concerne à multa qualificada, não ficou caracterizada as hipóteses descritas pelos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64. Quando se trata de omissão de receita de que trata a lei fiscal teria que associar a infração tributária ao evidente intuito de fraude. No caso dos autos, não ocorreu a

Processo nº : 10820.002017/99-79
Acórdão nº : 107- 06.423

prestação de declaração falsa ou uso de documento falso perante as autoridades fazendárias, com o resultado ou fito de suprir ou reduzir tributo.

Do exposto, conheço do recurso apresentado, por tempestivo, para rejeitar a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, as preliminares de decadência e nulidade da decisão de primeira instância e, quanto ao mérito, dar provimento parcial para: a) excluir a multa e os juros de mora lançados com base no artigo 919, parágrafo único do RIR/94, incidentes sobre o IR Fonte não retido; b) excluir a multa lançada com base no artigo 984 do RIR/94 e c) reduzir a multa de ofício para 75%.

É o voto.

 Sala das Sessões, (DF), 16 de outubro de 2001


Maria Ica Castro Lemos Diniz - Relatora