



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

Processo nº 10830.725159/2011-82
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1101-001.054 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2014
Matéria IRPJ e Reflexos - Omissão de Receitas
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PARQUE MORUMBY ADMINISTRAÇÃO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

AGRAVAMENTO DA PENALIDADE. APLICAÇÃO DE MULTA REGULAMENTAR POR FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS NO CURSO DO PROCEDIMENTO FISCAL. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

A multa por falta de atendimento a solicitações de informações feitas pelas repartições do Imposto de Renda é cabível quando intimados terceiros. Se a intimação refere-se a fatos e circunstâncias que se correlacionam com a apuração do tributo devido pelo intimado, o atraso no seu atendimento enseja o agravamento da penalidade aplicada sobre o crédito tributário lançado de ofício.

IRRF. SAÍDA DE RECURSOS DE CONTA BANCÁRIA PARA INGRESSO EM PATRIMÔNIO DE TERCEIROS. APLICAÇÃO DA REGRA DA PROPORCIONALIDADE PARA IDENTIFICAÇÃO DA REMUNERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA TIPICIDADE.

O princípio da tipicidade revela que o instituto da competência impositiva fiscal deve ser exaustivo. Todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ESPÓLIO. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

Considerando que as multas previstas nos arts. 950 e 964 do RIR/99 são multas de mora, e que o lançamento foi formalizado depois da abertura da sucessão, correta a exclusão da responsabilidade do espólio de Michiko Suzuki Vatanabe e seus herdeiros pela multa de ofício aplicada.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente ao IRRF e às exigências isoladas de multa e juros por falta de retenção sobre pagamentos; 2) por voto de qualidade, DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente ao agravamento da multa de ofício, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Marcos Vinícius Barros Ottoni e Joselaine Boeira Zatorre, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; e, 3) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à penalidade aplicada em decorrência de imputação de responsabilidade tributária ao espólio de Michiko Suzuki Vatanabe e seus herdeiros, divergindo o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Fez declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior (Relator), Mônica Sionara Schpallir Calijuri, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Joselaine Boeira Zatorre.

Relatório

Inicialmente, faz-se imperiosa a explanação de alguns pontos para delimitar-se os contornos das matérias que foram devolvidas a este colegiado, a fim de promover a celeridade e a eficiência a este julgamento.

Foram lavrados Autos de Infração diversos, reunidos neste processo, os quais foram mantidos em quase sua totalidade pela decisão de 1ª instância, que recorreu de ofício a este Conselho. A contribuinte optou pelo parcelamento da parte mantida pela DRJ; parcelamento, que está sendo controlado no processo nº 11831.720460/2013-14.

Tratou-se, no início, de Autos de Infração relativos a:

- Imposto de Renda Pessoa Jurídica - **IRPJ**, ao Imposto de Renda Retido na

Fonte – IRRF:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/07/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em

25/07/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA

BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 04/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - **CSLL**,
- Contribuições para o Programa de Integração Social – **PIS** e para o Financiamento da Seguridade Social - **COFINS**,
- **Multa de Ofício Isolada** e aos **Juros de Mora Isolados**, lavrados em 16/11/2011;
- a **falta de retenção do IRRF** incidente sobre rendimentos pagos à sócia;
- a **falta de retenção e recolhimento do IRRF** incidente sobre rendimentos pagos a beneficiário não identificado, no **ano-calendário 2006**.

Exigiu-se crédito tributário no total de **R\$ 12.041.561,87**, aí incluídos o principal acrescido de multa de ofício proporcional (**225%**) e juros de mora calculados até 31/10/2011, em razão da constatação de **omissão de receitas**, decorrente de **depósitos bancários** de origem não comprovada;

Foi também imputada responsabilidade tributária às sócias administradoras.

A DRJ julgou procedente em parte as impugnações, afastando (i) o agravamento da multa de ofício proporcional (225%), mantida a multa de ofício proporcional qualificada no percentual de 150%; (ii) cancelando a exigência do IRRF, da Multa de Ofício Isolada e dos Juros de Mora Isolados; bem como mantendo a sujeição passiva tributária das pessoas arroladas nos autos, (iii) afastando-se a responsabilidade quanto à multa de ofício proporcional unicamente em relação ao espólio de Michiko Suzuki Vatanabe e aos herdeiros Mário Augusto Vatanabe e Márcia Suzuki Vatanabe.

Dos três tópicos que ensejaram o exoneramento do crédito tributário, temos que dois tratam de regras atinentes à natureza processual e o terceiro diz respeito a um dos vários Autos lavrados contra a ora Recorrida. Sobre esses pontos controvertidos faço relatório, porque as demais matérias não foram devolvidas a este tribunal administrativo, e já não existe objeto sobre o qual foi instaurado o litígio administrativo, uma vez que o crédito constituído foi aceito pela contribuinte.

Passemos, pois, à análise de cada um dos pontos litigiosos.

DA MULTA AGRAVADA

A Autoridade Fiscal houve por bem agravar a multa de ofício qualificada, impondo percentual de 225% sobre as exações constantes dos Autos de Infração, em razão do embaraço à Fiscalização criado pela contribuinte por não haver atendido às diversas intimações que lhe foram dirigidas.

Segundo o próprio Termo de Verificação Fiscal:

7. DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

O descaso e o desrespeito do fiscalizado, no curso do presente procedimento, para com o Fisco Federal, que exerce um relevante e imprescindível serviço de Estado, são dignos de nota.

Com razão, mesmo após emitidas 8 intimações/reintimações e lavrado Termo de Embarço à Fiscalização, não foram prestados todos os esclarecimentos e apresentados todos os documentos exigidos por esta fiscalização, no cumprimento da legislação vigente.

Sobreleva ressaltar a necessidade de lavratura de Auto de Embarço à Fiscalização e Auto de Infração por não atendimento de intimações, cominando a multa disposta nos arts. 928 e 968 do RIR/99, cujos fundamentos também dão azo ao presente agravamento (fls. 776778; 855868).

Destaque-se, também, a postura da sócia administradora Livia Macedo Soares Busch que, malgrado o fato de ter sido intimada em nada menos que 21 vezes, manteve sua conduta omissiva perante a fiscalização, o que culminou na lavratura de dois Autos de Embarço à Fiscalização e Auto de Infração por não atendimento de intimações, cujos fundamentos também embasam o agravamento da multa (fls. 49494952; 49674970; 50855098).

Tais fatos caracterizam, de forma insofismável, o embarço à fiscalização, nos termos do art. 919, parágrafo único, do Decreto n. 3.000/99, bem assim a falta de prestação de esclarecimentos por parte do fiscalizado, o que motiva o agravamento da multa em 50% (cinquenta por cento), ex vi do art. 44, § 2º, da Lei n. 9.430/96. Nesse sentido:

[...]

Em sede de Impugnação, a contribuinte alega, como nulidade do lançamento, inocorrência de hipótese de agravamento da multa e inexistência de embarço à fiscalização por falta de fiscalização regular.

Afirma que não houve omissão no atendimento aos termos de fiscalização, conforme as inúmeras manifestações da impugnante que integram o processo, acrescentando que própria impugnante, espontaneamente, antecipou-se em constituir o crédito tributário, pelo parcelamento.

A DRJ confirma que a fiscalização lavrara, à parte, auto de infração de embarço, fundamentada em mesmo fato (falta de atendimento às intimações), exigindo da contribuinte, mediante processo nº 10880.730745/2011-53, a multa regulamentar prevista no art. 968 do RIR/99:

“Art. 968. Às entidades, pessoas e empresas mencionadas nos arts. 928 e 939, que deixarem de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, será aplicada a multa de quinhentos e trinta e oito reais e noventa e três centavos a dois mil, seiscentos e noventa e quatro reais e setenta e nove centavos, sem prejuízo de outras sanções legais que couberem (Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 9º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso I, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).” (destaques acrescidos)

De acordo com o dispositivo legal que fundamenta a imposição da multa regulamentar (art. 968 do RIR/99), aplicada nos autos do processo nº 10880.730745/2011-53, o fato gerador da penalidade é o próprio descumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos esclarecimentos solicitados e ocorre exatamente no momento em que inadimplida referida prestação, sem prejuízo de outras sanções legais.

Ainda, lembra a DRJ, a contribuinte houvera quitado o crédito tributário constante do processo em que se exigia, isoladamente, a multa por falta de atendimento de intimação para apresentação de esclarecimentos no prazo estipulado, consubstanciado no Auto de Infração por Embaraço à Fiscalização.

Dessa forma, a DRJ houve por bem cancelar, então o agravamento da multa, porque o mesmo fato gerador – falta de atendimento de intimação para apresentação de esclarecimentos no prazo estipulado – não pode ensejar a aplicação de duas penalidades *pecuniárias* pelo descumprimento da referida obrigação acessória, sob pena de se incorrer em *bis in idem*.

DA RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA

Calcada no art. 135, III, do CTN, a Autoridade Fiscal lavrou Termo de Sujeição Passiva em relação às sócias administradoras da empresa. Confira-se o Termo de Verificação Fiscal:

8. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES

No ano-calendário 2006, época dos fatos que culminaram no presente lançamento de ofício, figuravam como sócios administradores da sociedade Livia Macedo Soares Busch, CPF 640.694.86887, e Michiko Suzuki Vatanabe, CPF 006.311.74877, conforme 8ª Alteração Contratual, que vigia no ano dos fatos (fls. 983996).

Vejamos:

Cláusula Quinta. A Administração da sociedade caberá as sócias LÍVIA MACEDO SOARES BUSCH e MICHICO SUZUKI VATANABE, já qualificadas neste instrumento, que exercerão conjuntamente, com poderes e atribuições de administração, autorizado o uso do nome empresarial, assim como a responsabilidade ou representação ativa ou passiva, judicial e extrajudicialmente.

A conduta dos sócios administradores de gerir o fiscalizado mediante uso de "caixa 2" implica na responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, inc. III, do CTN, devido à atuação com infração de lei, conforme restará amplamente demonstrado.

Em primeiro lugar, cumpre-nos trazer à baila algumas características dessa responsabilidade tributária de terceiros:

a) natureza jurídica: o STJ possui entendimento consolidado de se tratar de responsabilidade solidária.

b) elemento subjetivo: a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso. Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN.

c) infração à lei: não precisa ser uma lei tributária, porém, deve ter conseqüências tributárias.

No presente caso, restou inequivocadamente demonstrado que os sócios, ao administrarem a sociedade com uso de "caixa 2", agiram com infração à lei, não apenas à tributária, mas sim a todas as outras normas, sobretudo na seara civil e societária, que ordenam que a escrituração contábil compreenda todas as operações realizadas

[...]

Mesmo sendo necessário demonstrar apenas a culpa, passaremos a discorrer sobre o dolo dos sócios administradores do fiscalizado.

No que tange aos atos praticados por Livia Macedo Soares Busch, as provas carreadas aos autos falam por si só. Destaque-se que ela valeu-se de conta bancária em nome de sua mãe e seu filho para implementar o "caixa 2".

Quanto à sócia Michiko Suzuki Vatanabe, é evidente que ela, no mínimo, sabia e consentia com a manutenção do "caixa 2", pois é absolutamente inverossímil acreditar que, na posição de sócia administradora do fiscalizado e de proprietária de 50% das cotas do capital social, não teria conhecimento de toda a relevante movimentação financeira obtida com a prestação de serviços e venda de jazigos, além de que a escrituração contábil não contemplava aproximadamente 30%²⁷ de toda a receita bruta auferida no período."

Em razão do falecimento da sócia administradora Michiko Suzuki Vatanabe, a Fiscalização imputou, nos termos do art. 131, II e III, do CTN, responsabilidade tributária ao inventariante e aos herdeiros da falecida sócia. Confira-se o TVF:

“Em virtude do falecimento da sócia administradora Michiko Suzuki Vatanabe, havendo processo de arrolamento de bens em trâmite perante a 3ª Vara de Família e Sucessões do Foro Central da Comarca da Capital do Estado de São Paulo, sob n. 100.07.1782807 (fls. 52575262), é caso de responsabilidade por sucessão de seu espólio, nos termos do art. 131, III, CTN.

Além disso, em virtude das doações realizadas pelo espólio aos herdeiros (filhos) Mario Augusto Vatanabe, CPF 147.700.43864, e Márcia Suzuki Vatanabe, CPF 118.903.27832, conforme se afere das DAAs do espólio, também se identifica hipótese de responsabilidade dos sucessores, conforme giza o art. 131, II, CTN.

Ante o exposto, serão cientificados do presente auto de infração e terão oportunidade de apresentar impugnação dentro do prazo legal, nos termos do art. 3º da Portaria RFB n. 2.284, publicada no DOU de 30.11.2010:

a) os responsáveis Livia Macedo Soares Busch e espólio de Michiko Suzuki Vatanabe, na pessoa do inventariante Mario Augusto Vatanabe, CPF 147.700.43864 (art. 131, III, CTN);

b) os responsáveis Mario Augusto Vatanabe, CPF 147.700.43864, e Márcia Suzuki Vatanabe, CPF 118.903.27832 (art. 131, II, CTN).

(...)."

Em Impugnação, arguiu-se que, quanto ao suposto responsável, Espólio de Michiko Suzuki Vatanabe, invocar-se-ia a impertinência de sua participação, ante o caráter personalíssimo das multas invocadas. O mesmo que se diga no que se refere à imposição de multa: discussões relacionadas a dolo e agravamento, por embaraço à fiscalização não aproveitam a figura do espólio, dado o caráter personalíssimo da pena.

A DRJ manteve a responsabilidade solidária, limitando-a em relação aos herdeiros da sócia falecida, forte no argumento de que o ordenamento jurídico estabelece que a responsabilidade do sucessor a qualquer título, do cônjuge meeiro e do espólio é pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha, da adjudicação ou da abertura da sucessão, **não havendo dispositivo legal que autorize a exigência de multa de ofício em casos como este, no qual a ciência do auto de infração se deu em momento posterior à morte do de cujus.**

DO IRRF

A Fiscalização constatou, de um lado, a existência “de diversos e vultosos pagamentos feitos por pessoa jurídica a beneficiário não identificado e/ou relacionado a operação não comprovada ou sem causa, o que motiva o lançamento do Imposto de Renda na Fonte nos termos do infracitado art. 61 da Lei n. 8.981/95”; e, de outro, lançou multa isolada referente ao não recolhimento de IRRF referente a pagamento de remuneração considerada paga a sócia-administradora. Este segundo lançamento foi efetivado apenas em relação à multa isolada, porque o lançamento ocorrera após o termo para a entrega da Declaração de Ajuste Anual pela beneficiada, de forma que eventual cobrança de tributos deveria ser feito contra beneficiada.

Para determinar a base de cálculo do IRRF (cálculo sumarizado pela DRJ às fls. 95), a Fiscalização procedeu a um cálculo que considerou o total da receita omitida, da qual subtraíram-se os tributos. Sobre esse montante foi aplicada a porcentagem correspondente à participação societária da sócia, chegando-se ao valor do lucro passível de distribuição. Pegou-se o total correspondente à receita omitida confessada, subtraiu-se lucro passível de distribuição, chegando-se ao valor de remuneração considerada paga a sócia.

A fiscalização comparou a remuneração calculada dessa forma com o total das saídas verificadas na conta bancária, chegando a um percentual de 27,07%. Esse percentual foi utilizado para se determinar o valor mensal da remuneração.

Em Impugnação, a contribuinte afirma que a hipótese normativa para exigência do correspondente IRRF pressupõe o lançamento contábil desse pagamento (a crédito de caixa ou de outra conta de ativo financeiro em contrapartida a passivo ou despesa), sem documentos que permitam identificar a causa ou o seu beneficiário. E que, portanto, os recursos oriundos de omissão de receitas não se subsumem à hipótese, pois são considerados como lucros automaticamente distribuídos, consoante jurisprudência do CARF.

Requer o cancelamento do IRRF, dizendo que a autoridade fiscal determinou como base de cálculo dos tributos (IRPJ, CSLL, Pis e Cofins) as entradas de caixa da empresa, tratando como *pro labore* as verbas em poder da acionista, o que julga não possuir coerência lógica, “*pois em se tributando as entradas, não poderiam ser tributadas as saídas*”.

A DRJ cancelou a exigência, sob o argumento de que a Fiscalização infringiu a tipicidade tributária ao tomar os totais diários das saídas da conta bancária auditada (pagamentos), fracionando-os mediante aplicação de regra proporcional para identificar a parcela correspondente à remuneração, à distribuição de lucro e ao pagamento sem causa.

Segundo a DRJ, ao assim proceder, a Fiscalização efetuou lançamento calcado em mau procedimento:

As saídas de recursos do patrimônio da contribuinte, registradas na conta bancária auditada, implicam ingressos em patrimônio(s) de terceiro(s) – fato gerador de IRRF.

Trata-se de fato comprovado em si mesmo e não decorrente de meras presunções. Portanto, o fato gerador do imposto de renda na fonte, aqui tratado, é a ocorrência de renda de terceiros, configurada pelo próprio pagamento comprovado: não é simplesmente a saída dos recursos do patrimônio da empresa, mas o ingresso no de outrem. Embora a obrigação do recolhimento do tributo fique a cargo da pessoa jurídica pagadora, o contribuinte é o beneficiário do pagamento. A ausência de identificação do beneficiário implica a imposição da alíquota de 35% sobre o valor do pagamento.

Vê-se que a autoridade fiscal tomou os totais diários das saídas da conta bancária auditada (pagamentos), fracionando-os mediante aplicação de regra proporcional para identificar a parcela correspondente à remuneração, à distribuição de lucro e ao pagamento sem causa, conforme demonstra o quadro resumo já transcrito neste voto e o Anexo XI do Termo de Verificação Fiscal.

O procedimento adotado não pode ser admitido, seja para determinar o valor da retenção do imposto que deixou de ser efetuada sobre a remuneração considerada paga à sócia, que fundamenta a imposição da multa isolada e dos juros isolados; seja para determinar o valor do imposto devido exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, sobre o pagamento sem causa e/ou a beneficiário não identificado; seja para determinar o valor do lucro isento distribuído.

O princípio da tipicidade revela que o instituto da competência impositiva fiscal deve ser exaustivo. Todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal.

O lançamento fiscal não pode se valer de sua própria dúvida. A certeza e segurança jurídicas envolvidas no princípio da reserva legal (CTN, arts. 3º e 142) não comportam infidelidades nos lançamentos fiscais.

Dessas três matérias, recorreu, *ex officio*, a 4ª Turma da DRJ/CPS. A parte mantida foi incluída pela contribuinte em parcelamento que é monitorado no processo nº 11831.720.460/2013-14.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Trata-se de Recurso de Ofício.

Assim como segmentamos o relatório em três partes, adotaremos o mesmo procedimento neste voto, espelhando a linha de raciocínio empregada acima.

DA MULTA AGRAVADA

Foi imposto o agravamento da multa de ofício por embaraço à Fiscalização, como salientado acima.

As infrações imputadas à Recorrida lastreiam-se na falta de atendimento do prazo para apresentação de esclarecimentos (descumprimento de obrigação acessória), de forma que restou caracterizada circunstância agravante, a qual implicou a majoração da penalidade incidente sobre o tributo ou contribuição apurado em razão de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata (descumprimento de obrigação principal).

Constatada a falta de atendimento à intimação para apresentação de esclarecimentos, no prazo estipulado, cabe multa prevista no ordenamento tributário.

Mas não é disso que se trata nestes autos: não se questiona a materialidade ou o cabimento da multa ante à possível não subsunção da hipótese normativa ao caso concreto. O que está em discussão é a possibilidade de cobrar multa regulamentar isolada ante a falta do cumprimento das intimações e, concomitantemente, a aplicação do agravamento da multa em razão dos mesmos fatos, quais sejam, o embaraço à fiscalização.

De fato, a Fiscalização não só lavrou autos independentes, em que cobrou isoladamente multa pelo embaraço à fiscalização, como imputou o agravamento nos presentes autos. A contribuinte efetuou o pagamento da multa isolada cobrada nos autos do processo n. 10880.730745/2011-53; e, nestes autos, por sua vez, questionou o agravamento da multa.

Em respeito ao princípio *non bis in idem*, a DRJ houve por bem cancelar o agravamento da multa no presente processo, porque não podiam subsistir duas penalidades incidentes sobre os mesmos fatos, mesmas infrações.

Muito bem andou a decisão de primeira instância ao cancelar o agravamento da multa, pois, ou se aplica a multa regulamentar isolada de que trata o art. 968 do RIR/99; ou se aplica a circunstância agravante prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mediante a majoração da penalidade incidente sobre o tributo ou contribuição apurado em razão de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, sendo incabível a aplicação simultânea das penas citadas.

Este CARF já decidiu esta matéria, como se verifica pela leitura da decisão, cuja ementa reproduzimos:

“CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE. FATO IDÊNTICO AO TIPO PREVISTO COMO INFRAÇÃO. Não pode ser aplicada circunstância agravante por fato já previsto como tipo infracional e ensejador da aplicação da própria multa. Sendo a multa decorrente de não apresentação dos documentos solicitados pelo Fisco (art. 33, §§2º e 3º da Lei nº 8.212/91), não cabe a aplicação da circunstância agravante consistente em impor obstáculos à fiscalização, sob pena de bis in idem.”

[Ac. CARF nº 2301001.921, de 16/03/2011]

Assim, impõe-se o cancelamento do agravamento da penalidade aqui aplicada (225%), mantendo-se a multa, portanto, no percentual de 150%.

DO IRRF

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/07/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em

25/07/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA

BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 04/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sob essa rubrica, temos em verdade duas matérias, mas que por serem solucionadas mediante o mesmo raciocínio, a DRJ optou por tratá-las de maneira única e uniforme. Conforme os pontos 2.3 e 2.4 do Termo de Verificação Fiscal, conclui-se que houve lançamento de multa e juros isolados referentes , de um lado, a existência “de diversos e vultosos pagamentos feitos por pessoa jurídica a beneficiário não identificado e/ou relacionado a operação não comprovada ou sem causa, o que motiva o lançamento do Imposto de Renda na Fonte nos termos do infracitado art. 61 da Lei n. 8.981/95”; e, de outro, a multa isolada referente ao não recolhimento de IRRF referente a pagamento de remuneração considerada paga a sócia-administradora.

Conforme exposto no relatório, a autoridade fiscal tomou os totais diários das saídas da conta bancária auditada (pagamentos), aplicando regra proporcional para identificar a parcela correspondente à remuneração, à distribuição de lucro e ao pagamento sem causa.

Esse procedimento, porém, desnaturaliza de forma patente a própria regra matriz da incidência tributária, pois o fato gerador do tributo ocorre com o efetivo pagamento. Assim se entende, porque não se pode cindir o fato gerador do imposto de renda, considerado ocorrido na data de cada pagamento efetuado, individualmente considerado, em uma ou em outra hipótese de incidência.

O procedimento adotado não pode ser admitido, seja para determinar o valor da retenção do imposto que deixou de ser efetuada sobre a remuneração considerada paga à sócia, que fundamenta a imposição da multa isolada e dos juros isolados; seja para determinar o valor do imposto devido exclusivamente na fonte.

Esta turma já teve a oportunidade de se pronunciar sobre caso semelhante, em que foram apurados vícios semelhantes. Na sessão de dezembro de 2013, por unanimidade de votos, em decisão da lavra da ilustre conselheira Mônica Sionara Schpallir Calijuri, esta 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, exarou decisão, que restou assim ementada:

“IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

A prova da concretização do pagamento é pressuposto material para a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, no caso de pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.” (Acórdão n. 1101-001.015)

Este breve exerto do voto da eminente relatora ilustra a solução a que deve-se chegar na apreciação deste Recurso de Ofício:

“O lançamento, como ato administrativo vinculado, deve celebrar-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do CTN. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário e, pelos motivos expostos, entendo que não existem nos autos elementos suficientes para que o lançamento seja mantido, assim, voto pelo acolhimento do recurso voluntário, nesta parte.” (Acórdão n. 1101-001.015, pág. 21)

Dessa maneira, não merece reparo a decisão da DRJ, que, nesta parte, restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF Ano-calendário: 2006

Pagamento a Beneficiário Não Identificado e/ou Sem Causa. A regra de determinação da base de cálculo, a qual consistiu em tomar os totais diários das saídas da conta bancária auditada (pagamentos) e os fracionar mediante aplicação de regra proporcional para identificar a parcela correspondente à remuneração, à distribuição de lucro e ao pagamento sem causa, implicou a indevida cisão do fato gerador do imposto de renda.

O princípio da tipicidade revela que o instituto da competência impositiva fiscal deve ser exaustivo. Todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídicotributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal.

O lançamento fiscal não pode se valer de sua própria dúvida. A certeza e segurança jurídicas envoltas no princípio da reserva legal (CTN, arts. 3º e 142) não comportam infidelidades nos lançamentos fiscais.

DA RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA

A DRJ cancelou a responsabilidade tributária do espólio da sócia Michiko Suzuki Vatanabe apenas em realação às multas aplicadas sobre os tributos devidos, porque entender que o art. 23 do RIR/99, ao tratar da responsabilidade tributária do espólio, limita a responsabilidade apenas ao tributo, sem prejuízo, no entanto, do acréscimo de juros e multa moratórios. Confira-se:

“O RIR/99 disciplina a responsabilidade dos sucessores, aqui em estudo, em seu artigo 23, que tem como base legal o art. 131, incisos II e III do CTN, assim dispondo:

“Art. 23. São pessoalmente responsáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 50, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 131, incisos II e III):

I-sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança ou da meação;

II - espólio, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

§ 1º Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o de cujus não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista no art. 964, I, “b”, observado, quando for o caso, o disposto no art. 874 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49).

§ 2º Apurada a falta de pagamento de imposto devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, será ele exigido do espólio acrescido de juros moratórios e da multa prevista no art. 950, observado, quando for o caso, o disposto no art. 874.

§ 3º Os créditos tributários, notificados ao de cujus antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades, serão exigidos do espólio ou dos sucessores, observado o disposto no inciso I.”(destaques acrescidos)”

A DRJ ainda colaciona precedente deste CARF, cuja decisão restou assim

ementada:

“Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS – MULTA DE OFÍCIO – ESPÓLIO – NÃO CABIMENTO. O ordenamento jurídico estabelece que a responsabilidade do sucessor a qualquer título, do cônjuge meeiro e do espólio é pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha, da adjudicação ou da abertura da sucessão, não havendo dispositivo legal que autorize a exigência de multa de ofício em casos como este, no qual a ciência do auto de infração se deu em momento posterior à morte do de cujus. Recurso especial negado.”

Temos, porém, que não restando mais valores a serem recolhidos, não há de prosperar a discussão sobre a responsabilidade tributária, pois é evidente que a sujeição passiva solidária tem como função a garantia do pagamento do crédito tributário devido.

No caso destes autos, ficou demonstrado que não há valor a ser pago, em torno do qual grave discussão sobre responsabilidade, seja porque a parte mantida pela DRJ foi paga, seja porque o valor exonerado foi confirmado por esta 2ª instância, por meio deste Recurso de Ofício.

Resta, portanto, prejudicada a análise da responsabilidade tributária.

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A autoridade julgadora de 1ª instância submete a reexame necessário a redução da penalidade aplicada de 225% para 150%. Relatando a anterior lavratura de auto de infração de embargo fundamentado na falta de atendimento a intimações, do qual resultou a exigência de multa regulamentar prevista no art. 968 do RIR/99, o voto condutor do julgado faz referência ao art. 113 do CTN, demonstra que *a não apresentação de documentação ou quaisquer outras informações no interesse da fiscalização configura não cumprimento de obrigação acessória e sua inobservância implica a imposição de penalidade pecuniária e expõe a seguinte conclusão:*

De acordo com o dispositivo legal que fundamenta a imposição da multa regulamentar (art. 968 do RIR/99), aplicada nos autos do processo nº 10880.730745/201153, o fato gerador da penalidade é o próprio descumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos esclarecimentos solicitados e ocorre exatamente no momento em que inadimplida referida prestação, sem prejuízo de outras sanções legais.

Contudo, o mesmo fato gerador – falta de atendimento de intimação para apresentação de esclarecimentos no prazo estipulado não pode ensejar a aplicação de duas penalidades pecuniárias pelo descumprimento da referida obrigação acessória, sob pena de se incorrer em bis in idem.

De se concluir, portanto, que a ressalva contida no art. 968 do RIR/99, de não restar prejudicada a aplicação de outras sanções legais pela inobservância da referida obrigação acessória, autoriza a imposição de penas de natureza distinta daquela pecuniária.

Por outro lado, conforme a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007, já vigente à época do procedimento fiscal, a falta de atendimento do prazo para apresentação de esclarecimentos (descumprimento de obrigação acessória) caracteriza circunstância agravante, a qual implica a majoração da penalidade incidente sobre o tributo ou contribuição apurado em razão de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata (descumprimento de obrigação principal).

O dispositivo legal acima (art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996) prevê duas hipóteses normativas de penas, que não se confundem: uma pelo descumprimento da obrigação principal, cuja consequência é a imposição de multa; e outra pelo descumprimento de obrigação acessória, cuja consequência é a imposição de circunstância agravante, relativamente à penalidade aplicada.

Nesse contexto, constatada a falta de atendimento à intimação para apresentação de esclarecimentos, no prazo estipulado, ou se aplica a multa regulamentar isolada de que trata o art. 968 do RIR/99; ou se aplica a circunstância agravante prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mediante a majoração da penalidade incidente sobre o tributo ou contribuição apurado em razão de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, sendo incabível a aplicação simultânea das penas citadas.

Nesse sentido, colaciona-se a jurisprudência abaixo:

“TRIBUTÁRIO. MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE ENTREGA DA GFIP. NOTIFICAÇÃO PARA PAGAMENTO DO PRINCIPAL. NOVA IMPOSIÇÃO DE MULTA. BIS IN IDEM CARACTERIZADO. PENALIDADE COM VALOR EXCESSIVO. REDUÇÃO.

I. A autuação do contribuinte para pagamento de multa, pela não apresentação da GFIP, cumulada com imposição de nova multa, quando da notificação para pagamento do débito principal, constitui bis in idem que deve ser afastado, para manter apenas a penalização de maior valor. II. Fere o princípio da razoabilidade a aplicação de sanção acessória em valor cinco vezes maior ao da obrigação principal, pelo que se mantém a redução da primeira para o mesmo patamar da quantia correspondente à contribuição previdenciária devida. III.

Apelação e remessa oficial improvidas.”

[AC 411365 PE 2002.83.00.0136496– Desembargadora Federal Margarida Cantarelli – DJ 21/06/2007 – pág. 1494 – nº 118]

“CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE. FATO IDÊNTICO AO TIPO PREVISTO COMO INFRAÇÃO. **Não pode ser aplicada circunstância agravante por fato já previsto como tipo infracional e ensejador da aplicação da própria multa.** Sendo a multa decorrente de não apresentação dos documentos solicitados pelo Fisco (art. 33, §§2º e 3º da Lei nº 8.212/91), não cabe a aplicação da circunstância agravante consistente em impor obstáculos à fiscalização, **sob pena de bis in idem.**”

[Ac. CARF nº 2301001.921, de 16/03/2011, Relator: Leonardo Henrique Pires Lopes]

No presente caso, a despeito de discordar expressamente da citada infração, a contribuinte resolveu solucionar a controvérsia extinguindo, pelo pagamento, a Multa Regulamentar aplicada nos autos do processo nº 10880.730745/2011-53, conforme resposta e DARF anexados às fls. 870/874.

Assim, impõe-se o cancelamento do agravamento da penalidade aqui aplicada (225%), mantendo-se a multa, portanto, no percentual de 150%.

Vislumbro, em tais condições, um aparente conflito normativo, e concordo com a condução inicial do julgado, no sentido de que apenas uma das duas multas previstas pode ser aplicada. Todavia, entendo que a solução não pode ser dada em face da conduta do sujeito passivo frente às duas exigências, de modo a prevalecer apenas aquela que foi paga. As normas devem ser contrapostas e, somente se versarem efetivamente sobre a mesma infração, deve ser aplicada a interpretação mais favorável ao acusado, na forma do art. 112, inciso IV do CTN.

A multa aplicada no auto de embargo à fiscalização está fundamentada no art. 968 do RIR/99, o qual se reporta aos arts. 928 e 939 do mesmo Regulamento, todos a seguir transcritos:

Art 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, e Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos Tabeliães e Oficiais de Registro, às empresas corretoras, ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial, às Juntas Comerciais ou repartições e autoridades que as substituírem, às caixas de assistência, às associações e organizações sindicais, às companhias de seguros e às demais pessoas, entidades ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações de interesse para a fiscalização do imposto (Decreto-Lei nº 1.718, de 1979, art. 2º).

§ 2º Se as exigências não forem atendidas, a autoridade fiscal competente cientificará desde logo o infrator da multa que lhe foi imposta (art. 968), fixando novo prazo para o cumprimento da exigência (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, § 1º).

§ 3º Se as exigências forem novamente desatendidas o infrator ficará sujeito à penalidade máxima, além de outras medidas legais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, § 2º).

§ 4º Na hipótese prevista no parágrafo anterior, a autoridade fiscal competente designará funcionário para colher a informação de que necessitar (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, § 3º).

§ 5º Em casos especiais, para controle da arrecadação ou revisão de declaração de rendimentos, poderá o órgão competente exigir informações periódicas, em formulário padronizado (Decreto-Lei nº 1.718, de 1979, art. 2º, parágrafo único).

[...]

Art. 939. Os tabeliães, escrivães, distribuidores, oficiais de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos, contadores e partidores facilitarão aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional o exame e verificação das escrituras, autos e livros de registro em cartórios, auxiliando, também, a fiscalização e, quando solicitados, prestarão as informações que possam, de qualquer forma, esclarecer situações e interesses da administração tributária (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 128, e Decreto-Lei nº 1.718, de 1979, art. 2º).

[...]

Art 968. Às entidades, pessoas e empresas mencionadas nos art. 928 e 939, que deixarem de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, será aplicada a multa de quinhentos e trinta e oito reais e noventa e três centavos a dois mil, seiscentos e

noventa e quatro reais e setenta e nove centavos, sem prejuízo de outras sanções legais que couberem (Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 9º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso I, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30). (negrejei)

Esta última disposição integra o rol de *infrações às normas relativas à prestação de informações*, juntamente com outras referentes à falta de fornecimento de informes de rendimento, à falta de entrega de declarações e à falta de informação de pagamentos a terceiros na declaração de ajuste anual da pessoa física.

Já o agravamento da multa de ofício está previsto nos seguintes dispositivos, ainda com a redação da Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 9.532/97:

MULTAS DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória de falta de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):

I - juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

[...]

SEÇÃO I

Agravamento de Penalidade

Art. 959. As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 2º e Lei nº 9.532, de 1997, art. 70, I):

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 265 e 266;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 267.

É possível identificar entre os dois grupos de dispositivos uma distinção fundamental: no primeiro, a penalidade atinge genericamente qualquer pessoa que deixar de prestar informações ao Fisco, seja ela sujeito passivo ou não, ao passo que, no segundo, somente se sujeita à penalidade aquele que, deixando de recolher tributo, seja submetido a lançamento de ofício acrescido da penalidade básica ou qualificada, correspondente.

O Decreto-lei nº 2.303/86, base legal do art. 968 do RIR/99 – na medida em que os demais dispositivos das Leis nº 8.383/91 e 9.249/95 tratam, apenas, da conversão de valores para UFIR e reais –, bem como Decreto-lei nº 1.718/79 ao qual ele se reporta deixam claro qual o destinatário daquela penalidade:

Decreto-Lei nº 2.303, de 21/11/86:

Art 9 º Às entidades, pessoas e empresas mencionadas no artigo 2 º do Decreto-lei n º 1.718, de 27 de novembro de 1979, que deixarem de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelas repartições da Secretaria da Receita Federal será aplicada multa de CZ\$10.000,00 (dez mil cruzados) a CZ\$50.000,00 (cinquenta mil cruzados), sem prejuízo de outras sanções legais que couberem.

Decreto-Lei nº 1.718, de 27/11/79:

Art 2º Continuam obrigados a auxiliar a fiscalização dos tributos sob a administração do Ministério da Fazenda, ou, quando solicitados, a prestar informações, os estabelecimentos bancários, inclusive as Caixas Econômicas, os Tabeliães e Oficiais de Registro, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial, as Juntas Comerciais ou as repartições e autoridades que as substituírem, as Bolsas de Valores e as empresas corretoras, as Caixas de Assistência, as Associações e Organizações Sindicais, as companhias de seguros, e demais entidades, pessoas ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações de interesse para a mesma fiscalização.

Parágrafo único. Em casos especiais, para controle da arrecadação ou revisão de declaração de rendimentos, poderá o órgão competente do Ministério da Fazenda exigir informações periódicas, em formulário padronizado. (negreji)

Concluo, do exposto, que a penalidade prevista no art. 968 do RIR/99 dirige-se, apenas, àqueles obrigados a prestar informações à Fiscalização na condição de terceiros, e não de sujeitos passivos de obrigação tributária submetida a procedimento fiscal. Neste segundo caso, ante a possibilidade de apuração de tributo devido e não recolhido, sujeito a lançamento de ofício, prevalecerá a disposição específica para os casos de falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos.

Observe que a autoridade fiscal, ao lavrar o auto de infração para exigência da multa prevista no art. 968 do RIR/99, vislumbrou a inclusão do sujeito passivo no disposto no art. 928 do mesmo Regulamento, o qual se reporta a qualquer *pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não*. Todavia, tal redação tem origem no Decreto-lei nº 5.844/43, que dispôs sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda, e também estipulou a majoração de penalidade em face daqueles que, deixando de recolher tributo, também deixasse de prestar esclarecimentos satisfatórios ao Fisco:

Art. 123. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos mareados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelas repartições do Imposto de Renda.

§ 1º Se a informação não for prestada, a autoridade fiscal competente cientificará desde logo o infrator de multa que lhe foi imposta, fixando novo prazo para o cumprimento da exigência.

2º Se a exigência for novamente desatendida, o infrator ficará sujeito à Penalidade máxima, além, de outras medidas legais.

§ 3º Na hipótese prevista no parágrafo anterior, a autoridade fiscal competente, designará funcionários para colher a informação de que, carecer.

$$\left[\begin{array}{c} \vdots \\ \vdots \end{array} \right]$$

Art. 145. As multas de lançamento ex-officio serão as seguintes:

a) de cinquenta cruzeiros (Cr\$ 50,00) a duzentos cruzeiros (Cr\$ 200,00) se o contribuinte, pessoa física, demonstrar, dentro do prazo de esclarecimentos, que sua renda líquida não excedeu a vinte e quatro mil cruzeiros (Cr\$ 24. 000,00), ou, em se

tratando de pessoa jurídica, se provar, nesse prazo, não ter apurado lucro de acordo com as disposições deste Decreto-lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 8.430, de 24.12.1945)

b) de 10% sobre a totalidade ou diferença do imposto apurado, nas casos de declaração inexata por dedução de despesas não efetuadas ou abatimentos indevidos, quando se verificar boa fé do contribuinte;

c) de 30% sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, se, intimado nos termos do art. 78, sem se declinarem os elementos de cadastro, o contribuinte prestar esclarecimentos satisfatórios ou, pelo menos, declarar rendimentos iguais aos conhecidos da repartição;

d) de 50 % sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, se o contribuinte não atender à intimação do art. 78, não prestar satisfatoriamente os esclarecimentos, ou deixar de declarar todos os seus rendimentos;

e) de 300% sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, em qualquer caso de evidente intuito de fraude.

Parágrafo único. As multas das alíneas b, c, d e e serão cobradas com o imposto.

Assim, a aplicação da multa prevista no art. 968 do RIR/99 a pessoa física ou jurídica contribuinte é possível nos casos em que não for atendida, no prazo marcado, as solicitações de informações feitas pelas *repartições do Imposto de Renda*, referentes a fatos e circunstâncias que não se correlacionem com a apuração do tributo por elas devidos, mas sim de terceiros. Em verdade, ao mencionar a possibilidade de a pessoa intimada ser contribuinte, o legislador buscou, apenas, dar ênfase à aplicação de dispositivo legal integrado à legislação do imposto de renda também àqueles que não eram contribuintes. Não pretendeu, assim, estabelecer penalidade genérica, inclusive para pessoas que fossem intimadas na condição de contribuintes, hábil a afastar a penalidade específica expressa no art. 145, alínea “d” do mesmo dispositivo legal.

Firmada a prevalência do agravamento previsto no art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96, alterado pela Lei nº 9.532/97 e incorporado ao art. 959 do RIR/99 antes das modificações promovidas pela Lei nº 11.488/2007, observo, apenas, que a recorrente limita-se a negar a existência de embargo e que as intimações lhe foram dirigidas na condição de terceiro. Contudo, este não é o caso dos autos, porque embora num primeiro momento a Fiscalização tenha lhe intimado a demonstrar a razão de depósitos nas contas bancárias auditadas, tais movimentações revelaram-se de sua titularidade e, na sequência, outra intimação deixou de ser atendida, tendo por objeto especificamente a comprovação do destino dado às receitas auferidas e não contabilizadas, consoante descrito na decisão sob reexame.

Assim, ainda que se admita que no primeiro passo a Fiscalização pudesse estar questionando operações de terceiros – abstraindo a revelação final de que as operações eram da própria contribuinte – não há dúvida que a contribuinte não atendeu no prazo marcado a intimação lavrada em 26/04/2011, ensejando sua reiteração em 07/06/2011, e verificando-se o atendimento, apenas parcial, em 21/06/2011. Em verdade, admitida a alegação da contribuinte, seriam cabíveis as duas penalidades, por falta de atendimento a intimação referente à apuração de terceiros, e por falta de atendimento de intimação referente a informações vinculadas ao crédito tributário que, não recolhido, submeteu-se a lançamento de ofício.

Friso, porém, que as circunstâncias presentes nos autos, mormente tendo em conta que o procedimento fiscal decorreu de movimentação bancária mantida pela pessoa

jurídica em conta de titularidade de interposta pessoa, permitem concluir que a pessoa jurídica foi, desde a primeira intimação, inquirida na condição de sujeito passivo. Tanto o é que o art. 7º, §1º do Decreto nº 70.235/72 estende os efeitos da exclusão da espontaneidade a todos os *demais envolvidos nas infrações verificadas*, ainda que apenas um deles tenha sido cientificado do início do procedimento fiscal.

Destaco, ainda, que o lançamento somente foi possível em razão da presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, e que a apuração de tributos eventualmente devidos em razão dos pagamentos promovidos por meio de conta bancária mantida em nome de interposta pessoa restou significativamente dificultada em razão dos esclarecimentos que deixaram de ser prestados pelo sujeito passivo, inclusive ensejando inferências que resultaram na exoneração do crédito tributário correspondente.

Vislumbro claramente o prejuízo ao procedimento fiscal em razão da conduta omissiva do sujeito passivo, e em tais condições entendo que subsiste o agravamento da penalidade, como promovido pela autoridade lançadora, ainda que fosse devida a multa por embarço à fiscalização, antes aplicada com fundamento no art. 968 do RIR/99.

Por tais razões, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, e restabelecer o agravamento da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A Turma Julgadora submeteu a reexame necessário o crédito tributário exonerado correspondente a três matérias específicas.

Inicialmente com referência à exigência de multa e juros isolados, devidos pela falta de retenção do imposto calculado na forma do art. 620 do RIR/99 sobre a remuneração considerada paga à sócia, bem como de IRRF sobre pagamentos sem causa e/ou a beneficiário não identificado, fundamentado no art. 674 do RIR/99, depois de extensa abordagem da acusação fiscal e da defesa apresentada, a autoridade julgadora de 1ª instância assim concluiu:

Vê-se que a autoridade fiscal tomou os totais diários das saídas da conta bancária auditada (pagamentos), fracionando-os mediante aplicação de regra proporcional para identificar a parcela correspondente à remuneração, à distribuição de lucro e ao pagamento sem causa, conforme demonstra o quadro resumo já transcrito neste voto e o Anexo XI do Termo de Verificação Fiscal.

O procedimento adotado não pode ser admitido, seja para determinar o valor da retenção do imposto que deixou de ser efetuada sobre a remuneração considerada paga à sócia, que fundamenta a imposição da multa isolada e dos juros isolados; seja para determinar o valor do imposto devido exclusivamente na fonte, à alíquota

de 35%, sobre o pagamento sem causa e/ou a beneficiário não identificado; seja para determinar o valor do lucro isento distribuído.

Isso, porque é incabível pretender cindir o fato gerador do imposto de renda, considerado ocorrido na data de cada pagamento efetuado, individualmente considerado, em uma ou em outra hipótese de incidência.

Pretendendo mitigar a tributação, a fiscalização acabou por descaracterizar a hipótese normativa da incidência do imposto. Além disso, como já observado anteriormente, o Fisco parte da premissa equivocada de que toda receita omitida é automaticamente considerada passível de distribuição aos sócios, a título de lucro, quando, a partir de 1º/01/1996, somente pode ser assim admitido o lucro escriturado com tal natureza, respeitada a participação do sócio no capital social; (ii) utiliza nos cálculos de determinação do lucro passível de distribuição a regra aplicável às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, quando a autuada se sujeita ao lucro real trimestral; (iii) os cálculos resultam a distribuição de lucro isento de forma antecipada, antes, portanto, do encerramento dos respectivos períodos de apuração, quando não colhida prova documental nesse sentido; e (iv) considerou no cálculo também os benefícios indiretos (Anexo IX), quando referida parcela é sujeita à tributação exclusivamente na fonte, com base em outro dispositivo legal (art. 675 do RIR/99), porque não integrada pela fonte pagadora aos rendimentos tributáveis da respectiva pessoa física beneficiária dos pagamentos.

O princípio da tipicidade revela que o instituto da competência impositiva fiscal deve ser exaustivo. Todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal.

O lançamento fiscal não pode se valer de sua própria dúvida. A certeza e segurança jurídicas envolvidas no princípio da reserva legal (CTN, arts. 3º e 142) não comportam infidelidades nos lançamentos fiscais.

Não há reparos à decisão sob reexame. Com vistas a determinar a tributação incidente sobre os pagamentos verificados na conta bancária auditada, mantida sob titularidade de interposta pessoa, a autoridade fiscal rateou as saídas mensais determinando, a partir de percentuais do que poderia corresponder a remuneração da sócia da pessoa jurídica, a diferença correspondente a pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa. Ao assim proceder, os vícios interpretativos antes mencionados macularam todas as bases tributáveis autuadas, não sendo possível, senão com inovação ao lançamento, individualizar as saídas que pudessem subsistir como sujeitas a ajuste anual pelo beneficiário identificado, motivando a exigência de multa e juros isolados contra a fonte pagadora, e as saídas efetivamente caracterizadas como pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa.

O segundo ponto está abordado no voto vencedor de lavra desta Conselheira.

Por fim, a decisão sob reexame afastou a responsabilização do espólio de Michiko Suzuki Vatanabe e de seus sucessores pela multa de ofício aplicada, na medida em que o lançamento foi formalizado depois do falecimento daquela sócia.

O voto condutor do julgado observa que a imputação de responsabilidade em questão teve por fundamento o art. 131, incisos I e II do CTN:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Vide Decreto Lei nº 28, de 1966)

*II - o **sucessor** a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos **tributos** devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;*

*III - o **espólio**, pelos **tributos** devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.*

.....

Além o espólio representando pelo inventariante (Mário Augusto Vatanabe), também foram chamados este e a outra herdeira (Márcia Suzuki Vatanabe) em razão do recebimento de doações feitas pelo espólio.

A autoridade julgadora de 1ª instância observou que, nos termos do art. 129 do CTN, a responsabilidade dos sucessores inclui o tributo e a multa. Observou, contudo, que o Regulamento do Imposto de Renda, ao incorporar as normas do art. 131 do CTN, assim dispôs:

Art. 23. São pessoalmente responsáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 50, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 131, incisos II e III):

*I - o **sucessor** a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança ou da meação;*

*II - o **espólio**, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.*

*§ 1º Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o de cujus não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido de juros moratórios e da **multa de mora** prevista no art. 964, I, “b”, observado, quando for o caso, o disposto no art. 874 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49).*

*§ 2º Apurada a falta de pagamento de imposto devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, será ele exigido do espólio acrescido de juros moratórios e da **multa prevista no art. 950**, observado, quando for o caso, o disposto no art. 874.*

*§ 3º Os **créditos tributários**, notificados ao de cujus antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades, serão exigidos do espólio ou dos sucessores, observado o disposto no inciso I.*

Considerando que as multas prevista nos arts. 950 e 964 do RIR/99 são multas de mora, e que o lançamento foi formalizado depois da abertura da sucessão, correta a exclusão da responsabilidade do espólio de Michiko Suzuki Vatanabe e seus herdeiros pela multa de ofício aplicada. Assim, ainda que a interpretação conjunta dos arts. 129 e 131 do CTN possa autorizar a conclusão de que as penalidades também seriam atribuídas aos sucessores, por integrarem o conceito de crédito tributário, deve prevalecer a interpretação fixada pelo Regulamento do Imposto de Renda.

Diante do exposto, acompanho o Relator quanto a estes dois pontos, e NEGÓ PROVIMENTO ao recurso de ofício em relação aos créditos tributários regularmente exonerados e à responsabilidade do espólio de Michiko Suzuki Vatanabe e de seus herdeiros.

Processo nº 10830.725159/2011-82
Acórdão n.º **1101-001.054**

S1-C1T1
Fl. 22

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Conselheira

CÓPIA