



Processo nº 10872.720093/2014-91
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1301-003.953 – 1^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária**
Sessão de 12 de junho de 2019
Recorrentes REDE D'OR SAO LUIZ S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO E LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. REQUISITOS.

Lançamento substitutivo, nos termos do art. 41, § 2º, inciso II, do Decreto nº 7.574/2011, é o que substitui, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do crédito tributário não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada; fora dessa hipótese, o lançamento é complementar.

LANÇAMENTOS ORIGINAL E COMPLEMENTAR. VÍCIO. INCOMUNICABILIDADE.

O lançamento original e o lançamento complementar lavrado nos termos do art. 41, § 2º, inciso I, do Decreto nº 7.574/2011, embora tendo em comum a mesma matéria fática, são atos administrativos distintos, de modo que o vício de um não se comunica ao outro.

PAGAMENTO CUJA OPERAÇÃO NÃO FOI COMPROVADA. CONTRATO DE CONTA-CORRENTE. COMPROVAÇÃO LEGÍTIMA.

Mister a comprovação da origem e do efetivo recebimento nos contratos de mútuo como elementos comprobatórios da causa dos pagamentos desses valores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, declarar a extinção, por decadência, do crédito tributário adicional decorrente do lançamento complementar a que se referem as planilhas 17 e 18 que compõem o auto de infração, e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário.

Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild (Relatora) votaram por declarar a decadência total do lançamento complementar por entenderem que esse substituiu integralmente o lançamento original realizado, entendimento vencido por voto de qualidade. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor quanto à decadência parcial do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bianca Felicia Rothschild – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelsinho Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Inicialmente, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, abrangendo o ano calendário de 2010, a autoridade fiscal constatou pagamentos a beneficiário não identificado, lavrando o respectivo auto de infração, cuja ciência foi realizada em 22/01/2015. Segue abaixo relato fiscal (fls. 21 e seguintes), o qual descreve os fatos que ensejaram a constituição do crédito tributário:

4. INFRAÇÃO - PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

4.1. Examinando os créditos nas contas contábeis 111020003 - BANCO BRADESCO C/C 6034-8; 111020012 - BANCO UNICRED C/C 05348-1 e

111020002 - BANCO ITAÚ C/C 52.933-6, cujos débitos têm origem em contas do ativo do grupo 12101 - CONTA CORRENTE COM PESSOAS LIGADAS e do grupo do passivo 224 - CRÉDITOS COM PESSOAS LIGADAS, constata-se que os históricos dos registros contábeis descrevem que se trata do pagamento de operações de mútuo (planilha 16, arquivo Planilhas em anexo). No TIF 07, itens 11 e 12; TIF 11, item 08; TIF 13, item 07 e no TIF 14, item 02 (cópia e anexo, arquivo TIFs), o sujeito passivo foi intimado a apresentar os contratos de mútuo celebrados com as empresas ligadas, os registros contábeis e a documentação suporte das baixas destes mútuos, ainda que em período posterior ao ano de 2010, definir e comprovar o valor dos juros recebidos e comprovar o valor do recolhimento do IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) eventualmente recolhido. Estas intimações não foram atendidas, não tendo sido apresentada nenhuma documentação ou esclarecimento. Restou sem comprovação a operação de mútuo descrita nos registros contábeis.

4.2. O sujeito passivo foi intimado a apresentar a documentação suporte e os extratos bancários das contas correntes bancárias de sua titularidade (TIF 01, item 07; TIF 02, item 06; TIF 05, item 05; TIF 06, item 05; TIF 11, item 08 e TIF 13, item 07, arquivo TIFs em anexo). Estas intimações não foram atendidas, não tendo sido apresentados documentações ou esclarecimentos quaisquer. Desta forma, foram solicitadas as informações sobre as movimentações financeiras (RMF) diretamente aos bancos (arquivo RMF em anexo).

4.3. No plano de contas contábeis do sujeito passivo existem registros relacionados aos bancos BRADESCO (conta 111020003 - BANCO BRADESCO C/C 6034-8); SICREDI (UNICRED) (conta 111020012 - BANCO UNICRED C/C 05348-1); SAFRA (111020004 - BANCO SAFRA C/C 41.552-5) e ITAÚ (conta 111020002 - BANCO ITAU C/C 52.933-6), entre outros (arquivo BALANÇETES em anexo). Os bancos informaram a existência de contas bancárias com numerações iguais às descritas nas contas contábeis, cujos arquivos magnéticos com as movimentações financeiras foram fornecidos devidamente autenticados (arquivo BANCOS em anexo; arquivos RMF BRADESCO; RMF ITAÚ; RMF SICREDI e RMF SAFRA anexos ao e-processo 10872.720.093/2014-91). Comparando-se os registros contábeis com as movimentações bancárias, não foram identificadas divergências.

4.4. As informações prestadas pelos bancos incluem em alguns casos o destino dos recursos movimentados. Foram selecionados os pagamentos bancários feitos às empresas ligadas HOSPITAL DE CLÍNICAS BANGU; HOSPITAL GERAL DE BANGU e MEDISE

MEDICINA DIAGNOSTICO E SERVICOS LTDA, beneficiárias de pagamentos a título de mútuo não comprovado (planilha 17, arquivo Planilhas em anexo). Destaca-se que na planilha 17 todos os pagamentos feitos pelo sujeito passivo foram depositados em contas bancos das empresas ligadas, comprovando a efetiva realização do dispêndio. No TIF 14, item 04 e no TIF 17, item 01 (cópia e anexo, arquivo TIFs), o sujeito passivo foi intimado a comprovar com documentos quem foram os beneficiários e a motivação dos pagamentos elencados em planilha anexa, além de comprovar a existência da operação eventualmente alegada. Esta intimação não foi atendida, não tendo sido apresentada nenhuma documentação ou esclarecimento. Mais uma vez, restou sem comprovação o motivo dos pagamentos efetuados.

4.5. O valor total dos pagamentos comprovados a partir das informações bancárias é menor do que os registrados na contabilidade como pagamentos de mútuos (planilhas 16 e 17, arquivo Planilhas em anexo). Ou seja, os registros contábeis indicam que houve mais pagamentos descritos como mútuos do que é possível identificar nos extratos bancários fornecidos. Os pagamentos cujos beneficiários foram identificados constituem fato gerador por não ter sido comprovada a operação de mútuo, apesar das diversas intimações feitas (planilha 17, arquivo Planilhas em anexo). Contudo, existem pagamentos bancários cujos beneficiários não foram identificados e que podem responder pela divergência verificada (planilha 18, arquivo Planilhas em anexo). Constata-se que em muitos destes pagamentos (valor total de R\$ 6.673.332,03, no caso das contas do banco Itaú) os históricos dos extratos bancários indicam tratar-se de cheques descontados, cujo tipo da operação 11 seria de pagamento a fornecedores (planilha 19, arquivo Planilhas em anexo). Entretanto, no caso específico da única conta contábil com movimento do Banco Itaú (111020002 -BANCO ITAÚ C/C 52.933-6), o pagamento total de fornecedores foi abaixo de R\$ 250.000,00 (planilha 20, arquivo Planilhas em anexo), indicando que os débitos nas instituições bancárias não se destinaram de fato ao pagamento de fornecedores. Nestas situações o beneficiário dos recursos não está identificado e nem mesmo a operação foi comprovada, caracterizando fato gerador do imposto de renda a ser retido na fonte. Na seleção destes débitos em contas correntes bancárias foram expurgados, na medida do que foi possível identificar, as transferências entre contas correntes de titularidade do sujeito passivo, assim como os resgates de aplicações financeiras.

4.6. Em alguns casos, nas situações em que os beneficiários não são identificados, existe a informação de que os cheques pagos foram depositados em outras contas bancárias, evidenciando o efetivo dispêndio (planilha 18, arquivo Planilhas em anexo). Em outras ocasiões não há indicação nem mesmo de que houve depósito do valor pago em outras contas bancárias. Esta situação em geral ocorre quando os cheques são sacados no caixa do banco, o que pode ter por motivo um pagamento a beneficiário não identificado ou o suprimento de caixa para a empresa. Durante análise relacionada à conta contábil 111010001 - CAIXA foram identificados débitos nesta conta em face de créditos em contas BANCO, cuja efetiva transferência não foi comprovada pelo sujeito passivo, apesar das diferentes intimações (TIF 07, item 20; TIF 11, item 02 e no TIF 13, item 07; cópia em anexo, arquivo TIFs). Ou seja, houve pagamentos em cheque, os quais, apesar das intimações efetuadas, não tiveram suas causas e beneficiários comprovados, assim como o efetivo ingresso na conta contábil CAIXA (planilha 18, arquivo Planilhas em anexo). No TIF 14, item 04 e no TIF 17, item 01 (cópia e anexo, arquivo TIFs), o sujeito passivo foi intimado a comprovar com documentos quem foram os beneficiários e a motivação dos pagamentos elencados em planilha anexa, além de comprovar a existência da operação eventualmente alegada. Esta intimação não foi atendida, não tendo sido apresentada nenhuma documentação ou esclarecimento. Restou sem comprovação o motivo e os beneficiários dos pagamentos efetuados.

4.7. Está sujeito à incidência do imposto sobre a renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou cuja operação não tenha sido comprovada (art. 674, RIR/99) (planilhas 17 e 18, arquivo Planilhas em anexo).

4.8. Os valores dos pagamentos bancários cuja operação não foi comprovada (planilha 17, arquivo Planilhas em anexo) e cujos beneficiários não foram identificados e a operação não foi comprovada (planilha 18, arquivo Planilhas em anexo) foram objeto de constituição do crédito tributário decorrente da infração caracterizada pela saída de recursos bancários cujos beneficiários não foram identificados ou a operação não foi comprovada. Os valores dos lançamentos foram obtidos a partir dos extratos bancários fornecidos pelas instituições bancárias, conforme descrito nas planilhas mencionadas.

4.9. Visto que, apesar de devidamente intimado de forma reiterada, o sujeito passivo não atendeu às intimações para prestar esclarecimentos e apresentar documentações, a multa de ofício de 75% referente às obrigações principais foi agravada em 50% (passando a ser de 112,5%) em relação aos fatos geradores acima descritos.

6. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

5.1. No presente procedimento fiscal constata-se que houve simulação dos registros contábeis com o objetivo de dissimular e omitir de suas declarações obrigatórias as receitas auferidas através da recepção de recursos de origem não comprovada e efetuar pagamentos a beneficiários não identificados. Tais simulações foram aproveitadas pelo sujeito passivo e pelas empresas ligadas que efetuaram pagamentos e também receberam recursos. Trata-se do grupo econômico anteriormente caracterizado, que reúne as pessoas com interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (Inciso I do art. 124 do CTN).

5.2. Foi lavrado o crédito tributário devido em face do contribuinte REDE DOR SÃO LUIZ S/A (CNPJ: 06.047.087/0001-39), tendo sido constituído o processo 10872.720.093/2014-91. Ante o exposto, fica caracterizada a sujeição passiva solidária relacionada a este crédito tributário, nos termos do art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), cuja ciência foi feita aos responsáveis juntamente com o referido crédito tributário (arquivos TSPS FMG; TSPS JM & AM; TSPS MEDISE; TSPS JOARI; TSPS HCB e TSPS HGB em anexo).

5.3. Conforme descrito neste Relatório Fiscal, as pessoas jurídicas FMG EMPREENDIMENTOS HOSPITALARES S.A (CNPJ: 30.499.826/0001-08); JM & AM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ: 07.374.944/0001-78); MEDISE MEDICINA DIAGNÓSTICO E SERVIÇOS S.A (CNPJ: 29.259.736/0001-60); CASA DE SAÚDE E MATERNIDADE JOARI S.A (CNPJ: 33.910.167/0001-49); HOSPITAL DE CLÍNICAS BANGU LTDA (CNPJ: 30.486.369/0001-17) e HOSPITAL GERAL DE BANGU (CNPJ: 72.407.349/0001-53) constituem um grupo econômico de fato, juntamente com o sujeito passivo HOSPITAL REALCORDIS S/A (CNPJ: 05.524.375/0001-74) e a empresa incorporadora e controladora de todo o grupo REDE DOR SÃO LUIZ S/A (CNPJ: 06.047.087/0001-39). Estas pessoas jurídicas têm interesses comuns no fato gerador, na medida em que o resultado de uma interessa às demais, notadamente em se tratando de grupo econômico de fato, no qual foram identificadas irregularidades administrativas e fiscais, e, justamente em face de tais irregularidades (dissimulação, simulação e omissão), pode-se considerar até mesmo que esteja estabelecida a confusão patrimonial entre os integrantes desses grupos, além do fato de que, a prática de ilegalidades, determina, por si só, a solidariedade dos contribuintes

envolvidos. Os fatos demonstrados consubstanciam situações em que não há bilateralidade, evidenciam que as pessoas jurídicas elencadas possuem os mesmos interesses. O grupo econômico como um todo ocupa a mesma posição na relação tributária e os fatos geradores são praticados por duas ou mais empresas do grupo em conjunto (pagamentos e recebimentos entre as mesmas). Tais fatos são suficientes para caracterizar a responsabilidade tributária descrita no art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 1966.

Tempestivamente a autuada apresentou a peça impugnatória.

Destaquem-se, outrossim, as defesas apresentadas, em 03/03/2015, pelas responsáveis solidárias MEDISE MEDICIAN DIAGNÓSTICO E SERVIÇOS LTDA. e JM & AM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., as quais reportam-se às razões aduzidas na impugnação apresentada pela REDE D'OR, visando afastar a responsabilidade solidária que lhes foi imputada e, no mérito, julgar improcedente a presente autuação. Seguem transcritas as alegações (grifo nosso):

II. OS FUNDAMENTOS DA IMPUGNAÇÃO

II.1 QUESTÃO PRELIMINAR

2. O Inciso I do Art. 124 do CTN Não se Aplica ao Caso Vertente.

2.1. Destarte, para esse fim, impende desde logo que V.Sas, desconsiderem no pólo passivo das obrigações tributárias em comento, e dele excluam as pessoas jurídicas apontadas pela fiscalização como responsáveis solidárias com a IMPUGNANTE pelo pagamento dos créditos tributários exigidos de ofício.

2.2. Em primeiro lugar, porque a FMG Empreendimentos Hospitalares S.A., Hospital de Clínicas Bangu Ltda., a Casa de Saúde e Maternidade Joari S.A. e o Hospital Geral de Bangu Ltda. nem mais existem, incorporados que foram pela IMPUGNANTE (vide atas das Assembléias que aprovaram as incorporações e os respectivos "Comprovantes de Inscrição e de Situação Cadastral" extraídos do sítio da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na web, que atestam as baixas de suas inscrições no CNPJ - doc. 02).

2.3. No tocante à JM & AM Empreendimentos e Participações Ltda. e à Medise Medicina Diagnóstico e Serviços S.A., também não há que se falar em responsabilidade solidária.

2.4. Com efeito, compulsando o RF verifica-se que seu autor dedicou seis páginas daquele documento para discorrer aspectos factuais, talvez de interesse para as relações jurídicas disciplinadas pela legislação do trabalho, mas sem qualquer correlação com a legislação fiscal, contudo, apesar disso, invocou a aplicação do inciso I do artigo 124 do CTN, pois, a seu ver, houve, no presente caso, "simulação dos registros contábeis com o objetivo de dissimular e omitir de suas declarações obrigatórias as receitas auferidas através da recepção de recursos de origem não comprovada e efetuar pagamentos a beneficiários não identificados"..."aproveitadas pelo sujeito passivo e pelas empresas ligadas que efetuaram pagamentos e também receberam recursos", donde aquelas pessoas jurídicas, o fiscalizado e a IMPUGNANTE configurariam "grupo econômico de fato", tendo, portanto, interesse comum nas situações arroladas no lançamento de ofício.

2.5. Tais conclusões, concessa máxima vénia, revelam a pouca familiaridade do seu digno autor com os fundamentos do Direito Tributário, especialmente com os que definem a solidariedade e a responsabilidade.

2.6. Afinal, de acordo com o artigo 121 do CTN: [...]

2.7. A solidariedade tributária passiva, por seu turno, que se dá quando na mesma obrigação principal concorrem mais de um devedor, cada um obrigado à dívida toda, está inicialmente prevista no artigo 124 do CTN, in verbis: [...]

2.7.1. O inciso I [art. 124 do CTN], então, alude à solidariedade natural, também chamada solidariedade paritária ou factual, que se opera entre contribuintes, isto é, entre pessoas que, em conjunto e simultaneamente, realizam o fato gerador da obrigação tributária principal, advindo, destarte, de maneira automática, da própria definição legal da hipótese de incidência do tributo, o que dispensa, para que se opere, a edição de outra lei prescrevendo expressamente tal consequência. [...] 2.7.3. A expressão "interesse comum", portanto, tem como requisito indispensável a participação direta dos coobrigados na realização do fato gerador, como igualmente elucida Luciano Amaro quando expõe: "O interesse comum no fato gerador põe o devedor solidário numa posição também comum. Se em dada situação (a co-propriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos coproprietários seriam qualificados como terceiros, pois ambos ocupariam, no binômio Fisco-contribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela de tributo que corresponde à sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. O que determina o Código Tributário Nacional (art. 124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, onde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro. " (in Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, 1997, p. 296 - grifos nossos).

2.7.4. Essa, aliás, é a linha de pensamento consagrada pela jurisprudência, tanto judicial quanto administrativa, representada pelos julgados abaixo:

Superior Tribunal de Justiça (STJ) (REsp 884845/SC. Relator: Ministro Luiz Fux.
DJe de 18.02.2009)

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é- lhes comum. [...] Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, in verbis : "Art. 124. São solidariamente obrigadas-, I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei." 7. Conquanto a expressão "interesse comum " - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de

alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação [...].
(grifos nossos)

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

Acórdão n.º 1201-00.217, da 1a TO da 2a Câmara da Primeira Seção do CARF,
sessão de 28.10.2010)

"Ementa SOLIDARIEDADE PASSIVA. SÓCIO RETIRANTE DA SOCIEDADE. A responsabilidade solidária de sócio por dívidas tributárias da sociedade só pode ser imposta quando presentes os requisitos do art. 135 do CTN, qual seja, quando os créditos tributários sejam 'resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'. Não se aplica aos sócios a situação de coobrigação por interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, descrita no art. 124 do mesmo código. Precedentes do Conselho de Contribuintes e do Col. ST. 1. Coobrigação que se julga improcedente, por ter-se findado exclusivamente no art. 124 do CTN, deixando de demonstrar a ocorrência das situações fáticas descritas no art. 135 do mesmo diploma legal, "(no mesmo sentido, Acórdão n.º 1302-001.046, da 2a TO da 3a Câmara da 1 a Seção do CARF, sessão de 03.03.2013)

Trechos do voto condutor do Acórdão:

"(...) Apesar de tudo isso, está bastante claro que a fiscalização declarou a solidariedade do sócio-recorrente, no fato de ele ter interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Não o fez, como se vê, fundada na eventual prática de ato ilegal ou com excesso de poder, situações capituladas no art. 135, do CTN, que sequer foi mencionado no termo de responsabilidade solidária.

Também é de notar-se inexistir qualquer referência à extinção irregular da sociedade devedora.

A solidariedade tributária tratada no art. 124 do CTN é factual, ou seja, decorre da existência de um interesse jurídico, do responsável, na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Mas, conforme explica Marcos Vinicius Neder:

'(...) o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim interesse jurídico que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas no mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário'. (grifamos)

Mais adiante, ao analisar especificamente a hipótese de se fixar responsabilidade solidária de sócio por dívidas tributárias da sociedade, o autor discorre concluindo pela impossibilidade, haja vista inexistir interesse na relação jurídica privada subjacente ao fato jurídico tributário. São as suas palavras:

'7.2. Responsabilização dos sócios por débitos de pessoa jurídica. Na atividade normal das empresas, não há direitos comuns entre a pessoa jurídica e seus sócios. Os negócios jurídicos da pessoa jurídica são efetivados em seu nome e, por conseguinte, não trazem os sócios como coobrigados.

Por óbvio, os sócios e administradores têm interesse no lucro da empresa, mas como procuramos demonstrar ao longo deste estudo, não é esse interesse meramente fático que

torna possível aplicar a norma de responsabilidade prevista no art. 124, inc. 1 do CTN. Conforme as premissas anteriormente firmadas, é indispensável ao órgão aplicado, comprovar o interesse na relação jurídica privada subjacente ao fato jurídico tributário.

Nessa linha, há precedente do Col. STJ, onde se fixam premissas alinhadas com aquela doutrina estabelecendo que 'o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível'.

Ou seja, a regra determina a incidência da solidariedade 'quando os sujeitos estão na mesma relação obrigacional. Deve ocorrer interesse comum das pessoas que participam da situação que origina o fato gerador'.

Vale, dizer: para que seja fixada a responsabilidade na forma estatuída pelo CTN, art. 124, devem as partes cuja solidariedade se quer reconhecer estarem posicionadas do mesmo lado da relação jurídica de direito privado, como ocorre, por exemplo, com os condôminos em relação ao IPTU do condomínio, situação que não é análoga à dos sócios em relação à sociedade.

Como vimos, essa é a direção da doutrina de Marcos Vinícius Neder, para quem é inaplicável a solidariedade prevista no inc. I, do art. 124 do CTN situação dos sócios em relação às dívidas tributárias da sociedade. Adverte o autor, entretanto, que tal não significa dar carta branca para que o sócio possa agir como bem entender, sem risco de ser chamado para responder, perante o fisco, à por seus atos.

É que ele pode ser responsabilizado quando se verificarem as situações previstas nos arts. 135 e 137 do CTN, quais sejam, a prática de atos com excesso de poderes ou em infração de lei, contrato social ou estatutos. Esta é, para a doutrina e a jurisprudência, a única regra de responsabilidade solidária tributária de sócios em relação aos débitos tributários da sociedade, fixada que foi por lei complementar conforme exige o art. 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal. "(grifos nossos).

2.8. Ora, no caso vertente, como apontado no auto de infração, o fato gerador da obrigação tributária principal, cuja materialização o autuante vislumbrou, está descrito no artigo 674 do RIR/99, vazado na seguinte dicção: [...]

2.8.1. Por conseguinte, se o elemento material da hipótese de incidência é o pagamento, somente poderiam ser solidários com o REALCORDIS na forma do inciso I do artigo 124 do CTN as pessoas físicas ou jurídicas, que juntamente com ele tivessem efetuado tais pagamentos, ou que com ele fossem coobrigadas a pagar tais quantias, nunca aquelas que, no pólo oposto da operação, tivessem recebido tais valores, ainda mais porque, mesmo no caso em que os pagamentos se realizaram em face de contratos de conta-corrente entre as empresas, cuja existência a fiscalização insiste em negar, estando os beneficiários identificados, não haveria também lógica, além de carência de lei, em tentar responsabilizar pelo imposto incidente sobre um pagamento efetuado a uma pessoa jurídica outra pessoa jurídica que não o pagou.

[...]

2.10. Em resumo, (i) ao não capítular a solidariedade por ele almejada neste dispositivo (inciso II do art. 124 do CTN), o próprio autuante reconheceu que inexiste lei prevendo expressamente responsabilidade solidária das empresas listadas no subitem 1.2 supra neste caso e (ii) ao enquadrá-la no inciso I do aludido dispositivo legal, olvidou-se S.Sa. de que ter "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" significa

ter simultaneamente, com uma ou mais pessoas, "relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador" da obrigação principal, e não relação remota, ou suposto interesse no resultado econômico de uma sociedade, ou mesmo da operação tributada.

2.11. Note-se que, justamente com o intuito de excluir a responsabilidade de qualquer outra pessoa pelo pagamento do referido imposto, salvo, por óbvio, aquela que a suceder a título universal, que o próprio legislador estabeleceu expressamente, que o imposto em questão incide "exclusivamente na fonte", sendo exigível, portanto, exclusivamente da fonte, e nunca do beneficiário da operação, ou de qualquer outra pessoa.

2.12. Aliás, se não fosse assim, todos os sócios de pessoas jurídicas brasileiras, inclusive os acionistas de todas as companhias com ações negociadas na Bolsa de Valores no Brasil, dentre os quais podem figurar a autuante, ou algum membro dessa Colenda Turma, seriam devedores solidários por qualquer auto de infração lavrado contra elas, o que é, no mínimo, risível.

2.13. Logo, (i) como o que se discute nesses autos é a materialização dos fatos geradores do IRRF em decorrência de supostos pagamentos a beneficiários não identificados ou cuja causa da operação não foi comprovada, (ii) como as mencionadas sociedades que ainda existem não efetuaram qualquer um desses pagamentos, pois quem o fez foi o REALCORDIS, pessoa jurídica cuja existência regular a época dos fatos era indubitável, tanto que contra sua sucessora foi constituído o crédito tributário aqui combatido, (iii) como aquelas pessoas jurídicas não estavam obrigadas a pagar tais valores, tanto que a fiscalização sequer aventou esse aspecto, (iv) é forçoso concluir que essas sociedades não podem ser consideradas obrigadas solidariamente com a IMPUGNANTE pelo pagamento do crédito tributário em comento, pois não têm com esta relação direta com a situação que constitui fato gerador da respectiva obrigação principal que autorize falar-se de interesse comum nessa situação.

II.2. - QUESTÕES DE MÉRITO

3. Os Fatos Subjacentes à Autuação. Esclarecimentos Introdutórios.

3.1. A par dessa deficiência inquestionável da autuação, no mais o lançamento também não merece melhor sorte.

3.1.1. Antes, porém, de expor as razões de mérito que o aniquilarão, a IMPUGNANTE sente-se no dever de prestar alguns esclarecimentos a respeito da conduta omissiva atribuída no RF a ela, às pessoas jurídicas por ela incorporadas em 2011 e às demais mencionadas naquele documento, em face das intimações expedidas pelo autuante no curso da ação fiscal por ele presidida.

3.1.2. Para esse fim, salienta que, tanto ela quanto suas controladas e interligadas têm por política atender de maneira precisa e rápida as demandas que lhe são dirigidas por todo e qualquer agente público.

3.1.3. Nesse contexto, quando intimada a cumprir o requerido no Termo de Início de Procedimento Fiscal lavrado em 19.08.2013 (TIPF), não se furtou a entregar à autoridade fiscal seus Livros Diário, balancetes, arquivos magnéticos contendo os lançamentos efetuados naqueles livros, balanço patrimonial e demonstração de resultado do exercício, utilizados amplamente para lastrear a ação fiscal.

3.1.4. Naquela ocasião, porém, tendo incorporado diversas empresas cujos controles havia adquirido, a IMPUGNANTE com o intuito de padronizar procedimentos e simplificar a gestão do Grupo, precisou implantar na sua estrutura organizacional um

departamento que concentrasse a execução de atividades administrativas comuns aos seus estabelecimentos operacionais, inclusive os oriundos das pessoas jurídicas incorporadas, compreendendo contabilidade, atendimento a fiscalizações, gerência de pessoal etc., criando para esse fim, em 09.12.2013, a filial denominada o Centro de Serviços Compartilhados - CSC, (vide cartão do CNPJ em anexo - doe.04), para o qual, inclusive, foram dirigidas algumas intimações.

3.1.5. Não obstante esse propósito, na fase inicial de implantação do CSC, a reunião de pessoas com experiências diversas, provenientes de culturas funcionais e administrativas as mais variadas, teve um efeito oposto ao desejado, acarretando indefinição de funções gerenciais e de responsabilidade individual, extravio de documentos, trâmite de papéis de maneira indevida e outras deficiências cujo efeito, a IMPUGNANTE admite, prejudicou o atendimento à fiscalização e, até mesmo, em algumas situações, ocasionou falta de resposta a intimações recebidas.

3.1.6. Apesar dessa fase de transição, hoje ultrapassada, ter causado falhas lamentáveis da IMPUGNANTE, não se pode atribuir exclusivamente a elas os equívocos que as conclusões estampadas no RF encerram, até porque, como se verá adiante, os elementos fornecidos àquele digno servidor eram bastantes para desautorizá-las.

A Insubsistência das Conclusões Estampadas no RF.

3.2. Deveras, como estampado no RF, para concluir sobre o cometimento da infração imputada ao REALCORDIS, alegou o autor do procedimento fiscal que, analisando os registros contábeis daquela empresa, consubstanciados nos Livros Diário, nos balancetes e nos arquivos magnéticos relacionados, no balanço patrimonial e na demonstração de resultado do exercício que lhe foram entregues (vide subitem 1.6 do RF), verificou que "o sujeito passivo (REALCORDIS) mantém registros contábeis de mútuos concedidos e recebidos de empresas ligadas, sem quitação; efetua pagamento de mão de obra de ao menos uma destas empresas" e "efetua registros contábeis de forma a transferir obrigações entre empresas do grupo "(subitem 3.1 do RF).

3.2.1. Assim, verificou S.Sa. a existência de "créditos nas contas contábeis 111020003 - BANCO BRADESCO, 111020012 - BANCO UNICRED e 111020002 - BANCO ITATJ, cujos débitos têm origem em contas do ativo do grupo 12101 - CONTA CORRENTE COM PESSOAS LIGADAS e do grupo do passivo 224 - CRÉDITOS COM PESSOAS LIGADAS ", em relação aos quais "os históricos dos registros contábeis descrevem que se trata do pagamento de operações de mútuo" (subitem 4.1 do RF).

3.2.2. Como não foi apresentado contrato escrito de mútuo celebrado com as empresas ligadas e a documentação suporte das baixas desses mútuos, a fiscalização expediu Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) para as instituições bancárias nas quais a IMPUGNANTE possuía contas correntes, de acordo com a escrituração contábil, tendo recebido em atendimento arquivos magnéticos com tais dados, por meio dos quais confirmou "a existência de contas bancárias com numerações iguais às descritas nas contas contábeis", e constatou, segundo suas próprias palavras, que "comparando-se os registros contábeis com as movimentações bancárias, não foram identificadas divergências" (vide subitem 4.3, in fine, do RF).

3.3. De posse desses extratos bancários, aquele servidor afirmou ter verificado a existência de "pagamentos bancários feitos às empresas ligadas HOSPITAL DE CLÍNICAS BANGU, HOSPITAL GERAL DE BANGU e MEDISE MEDICINA DIAGNÓSTICO E SERVIÇOS LTDA. ", e, desta forma, intimou "o sujeito passivo a comprovar com documentos

quem foram os beneficiários e a motivação dos pagamentos (...), além de comprovar a existência da operação eventualmente alegada", tendo, apesar de Constatado que "todos os pagamentos feitos pelo sujeito passivo foram depositados em contas bancos das empresas ligadas, comprovando a efetiva realização do dispêndio", alegado que "o valor total dos pagamentos comprovados a partir das informações bancárias é menor do que os registrados na contabilidade como pagamentos de mútuos ..." (subitem 4.5 do RF).

3.3.1. Elaborou, então, a "PLANILHA n - PAGAMENTOS DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA - INFORMAÇÕES PRESTADAS PELOS BANCOS" para a qual transcreveu os referidos valores, que considerou "pagamentos a título de mútuo não-comprovado".

3.4. Disse ainda o autuante ter identificado nos mesmos extratos "pagamentos bancários cujos beneficiários não foram identificados", em relação aos quais "os históricos dos extratos bancários indicam tratar-se de cheques descontados, cujo tipo da operação seria de pagamento a fornecedores" e cuja soma perfazia o valor de R\$ 6.673.332,03, mas que, a guisa de exemplo, "no caso específico da única conta contábil com movimento do Banco Itaú (111020002 - BANCO ITAÚ C/C 52.933-6), o pagamento total de fornecedores foi abaixo de R \$ 250.000,00 (planilha 20) , indicando que os débitos nas instituições bancárias não se destinaram de fato ao pagamento de fornecedores".

3.4.1. Assim, como a IMPUGNANTE teria deixado de "comprovar com documentos quem foram os beneficiários e a motivação dos pagamentos elencados", bem como a "existência da operação eventualmente alegada", o autuante elaborou também a "PLANILHA 18 - PAGAMENTOS A BENEFICÁRIO NÃO IDENTIFICADO" , com TODOS os valores lançados a débito nos extratos bancários, com exceção dos incluídos na PLANILHA 17 e de uns poucos que, no seu dizer, conseguiu identificar como "transferências entre contas correntes de titularidade do sujeito passivo, assim como os resgates (sic) de aplicações financeiras".

3.5. Calcado nessa compreensão, concluiu aquele auditor que os débitos lançados nos extratos das contas bancárias examinadas:

a) transcritos para a PLANILHA 17 da sua lavra, ou seja, cujos históricos dos lançamentos referiam-se a mútuos, deviam ser tratados como "pagamentos cujos beneficiários foram identificados" mas sem comprovação das operações que lhes deram causa, sujeitos ao imposto de renda devido exclusivamente na fonte de acordo com o §1º do artigo 674 do RIR/99, "por não ter sido comprovada a operação de mútuo, apesar das diversas intimações feitas";

b) transcritos para a PLANILHA 18 por ele elaborada, deviam ser tratados como pagamentos cujo "beneficiário dos recursos não está identificado e nem mesmo a operação foi comprovada, caracterizando fato gerador do imposto de renda a ser retido na fonte", com fulcro caput do mesmo artigo 674 do RIR/99.

3.6. Vale dizer, praticamente TODAS as saídas de dinheiro das contas bancárias do REALCORDIS padeciam de uma daquelas deficiências, ou das duas, devendo, por conseguinte, ser submetidas à tributação exclusiva na fonte.

4. Os Pagamentos Relacionados na PLANILHA 17 Foram Realizados no Contexto do Contrato de Conta Corrente.

4.1. Isto posto, para infirmar as conclusões a que chegou a fiscalização impõe-se desde logo demonstrar que os pagamentos relacionados na PLANILHA 17 anexa ao auto de infração, tidos como sem comprovação das correspondentes causas, foram parte dos pagamentos

efetuados ao amparo do contrato de conta corrente que o REALCORDIS mantinha com suas interligadas Hospital De Clínicas Bangu Ltda., Hospital Geral de Bangu Ltda. e Medise Medicina Diagnóstico e Serviços Ltda. (à época trata-se de uma sociedade limitada), havendo ainda outros, feitos em decorrência do mesmo contrato, sido considerados pelo autuante como pagamentos sem identificação dos beneficiários.

4.2. Apesar, então, de os históricos dos lançamentos referirem-se a mútuos, na verdade todos eles eram objetos de relações jurídicas instauradas no contexto de um contrato de conta corrente entre as referidas pessoas jurídicas, como, inclusive, ratificam as rubricas contábeis dos grupos nas quais tais operações foram escrituradas, 12101 - CONTA CORRENTE COM PESSOAS LIGADAS e 22402 - CONTA CORRENTE C / PESSOA JURÍDICA.

4.3. Dito isto, é de se destacar que o contrato de conta corrente é um contrato bilateral com as seguintes características apontadas por José Xavier Carvalho de Mendonça (in Tratado de Direito Comercial Brasileiro, Volume IV - Tomo II, Ed. Russell, Campinas/SP, 2004, p. 347/349):

"982. Que é contrato de conta corrente. Dá-se o contrato de conta corrente quando duas pessoas convencionam reunir em massa homogênea alguns ou todos os seus negócios, mediante recíprocas remessas, que, anotadas na conta, tornam-se partidas ou artigos de crédito e débito, verificando-se, por ocasião do seu encerramento, o saldo que deve ser pago por aquele que se mostrar devedor. Definição mais sintética não nos parece possível.

983. Caracteres que o configuram. Decorrem dessa noção os princípios seguintes, que melhor configurarão o contrato de conta-corrente:

1º. Esse contato supõe uma série de operações sucessivas e recíprocas entre as partes. Duas pessoas em contínua relação de negócios ajustam que, em vez de liquidarem imediatamente cada uma das operações, sejam estas anotadas e registradas, durante certo período de tempo, no termo do qual, somados os respectivos lançamentos a crédito e a débito, verifique-se afinal pela diferença qual a credora da outra.

(...)

2º. Entram na conta corrente os créditos resultantes de operações entre os correntistas, com o intento de ai figurarem. Se o remetente lhe assinalasse fim especial, destino ou aplicação determinada, não poderiam ser inscritos na conta-corrente, e menos concorrer para a formação do saldo final.

(...)

3º. Enquanto subsiste a conta-corrente, ininterrupta por certo espaço de tempo, um dos correntistas não pode considerar-se credor ou devedor do outro. Dão-se, apenas, simples lançamentos de partidas, e somente na liquidação final, ao encerrar-se a conta, poder-se-á conhecer a situação definitiva dos contratantes, resultante do balanço de todos os artigos.

(...)

4º. As remessas entre os correntistas, produzindo os valores levados às respectivas anotações na conta, unificam-se, tornam-se parte integrante da massa homogênea de créditos e débitos; perdem a sua individualidade, não podem formar separadamente objeto de ações singulares, nem sobre eles ser exercido qualquer meio executivo ou preventivo." (grifos nossos)

4.4. Como se depreende da definição acima, diferentemente do que acontece no mutuo, no contrato de conta-corrente os correntistas não são credores nem devedores uns dos

outros em decorrência de cada remessa que façam e não há pré determinação das identidades do credor e do devedor, nem do valor a ser pago por uma parte à outra.

4.5. A distinção entre ambos é assente na doutrina e pode ser sintetizada na lição do eminent Prof. Alberto Xavier (?n " A Distinção entre Contrato de Conta Corrente e Mútuo de Recursos Financeiros para Efeitos de IOF", Revista Dialética de Direito Tributário n.º 208, p. 22/24).

"Mútuo e conta corrente se diferenciam pela respectiva causa-função, ou seja, pela função econômico-social própria desses contratos e que é o elemento de identificação de cada um. Como diz Galvão Telles, 'causa pode definir-se a função social típica, ou seja, a função própria de cada tipo ou categoria de negócios jurídicos. Imprime caráter ao contrato, como contrato de certa espécie; dá-lhe fisionomia, modela a sua estrutura. Verdadeiramente não é mais do que o conjunto de elementos específicos, vistos em síntese ou na sua unicidade.

Ora, são profundamente distintas as causas típicas da conta corrente e do mútuo.

A causa-função do mútuo consiste em permitir a utilização temporária da coisa fungível pelo mutuário com obrigação de restituir; a causa-função do contrato de conta-corrente consiste na organização da relação econômica continuativa entre duas ou mais partes que realizam entre si uma pluralidade de operações dando origem a fluxos financeiros recíprocos, de tal modo que só no encerramento da conta se faça a sua liquidação financeira pela diferença.

No mútuo existe uma rigorosa predeterminação tanto da identidade do credor e do devedor, quanto do valor a restituir.

Ao invés, no contrato de conta corrente não existe a predeterminação nem do credor, nem do devedor, pois sendo o crédito apenas exigível por ocasião do encerramento da conta, a posição ativa ou passiva na relação jurídica depende das partidas de 'deve' e 'haver' que ao longo do contrato se forme formando entre as partes.

(...)

Também não há predeterminação do valor a ser liquidado por diferença, pois este fica à mercê das áleas das remessas que as partes fizerem na vigência do contrato.

Nem se diga, face a um contrato já encerrado, que o fato de ter feito remessas de valor superior às do outro configuraria o primeiro com um credor. Trata-se de mera situação de fato, verificada apenas a posteriori e que não era no contrato à partida inevitável, nada impedindo uma das partes de ter efetuado remessas em maior valor, caso em que seria credora e não devedora.

(...)

Das características da irrevogabilidade e da indivisibilidade inerentes ao contrato de conta corrente resulta ainda que, ao contrário do que nos contratos de mútuo sucede, os fluxos financeiros realizados pela parte que se encontra provisoriamente em débito não revestem a natureza jurídica de reembolso ou amortização do principal de um crédito, antes constituem remessas autônomas que devem ser lançadas a título de crédito e que só entrarão para o cálculo aritmético do saldo final apurado no balanço de encerramento da conta corrente." (grifos nossos)

4.7. Por essa natureza bilateral e sinaligmática do referido contrato, ao mesmo tempo em que recebia recursos destas empresas, o REALCORDIS lhes transferia recursos, lançando tais operações a débito ou a crédito nas contas do grupo do ativo 12101 - CONTA

CORRENTE COM PESSOAS LIGADAS ou nas contas do grupo do passivo 22402 - CONTA CORRENTE C /PESSOA JURÍDICA, como narrado no subitem 3.1 do RF.

4.8. Mútuo ou conta corrente, o certo é que, ao considerar os referidos pagamentos efetuados sem causa ao argumento de não lhe ter sido exibido contrato escrito regulando suas condições, o autor do procedimento revelou seu total desconhecimento do Direito.

4.8.1. Afinal, salvo disposição expressa de lei (inexistente no caso), para produzir efeitos no mundo jurídico um contrato não necessita de formalidades além das que permitam provar sua existência pelos meios admitidos em Direito, inclusive os livros da escrituração contábil dos contratantes, como estabelece o artigo 122 do Código Civil.

4.8.2. Em outras palavras, mesmo que não houvesse contrato escrito firmado entre as pessoas jurídicas em comento, a fiscalização recebeu os Diários e os Balancetes mensais referentes ao ano-calendário de 2010, em resposta ao MPF 08.1.90.00-2013-03337-8 - Termo de Procedimento Fiscal n.º 01 , documentos suficientes para comprovar a causa das operações praticadas, ainda mais quando:

a) nos exatos termos do RF que instrui o auto de infração ora atacado, "o sujeito passivo (REALCORDIS) mantém registros contábeis de mútuos concedidos e recebidos de empresas ligadas" ... "efetua pagamento de mão de obra de ao menos uma destas empresas", existem "registros contábeis de forma a transferir obrigações entre empresas do grupo" (subitem 3.1 do RF), como é típico dos contratos de conta corrente e "comparando-se os registros contábeis com as movimentações bancárias, não foram identificadas divergências"(subitem 4.3, in fine, do RF);

b) recorrendo aos Livros Razão das signatárias do contrato em tela, verifica-se a perfeita correspondência entre os valores neles lançados (docs. 05 e 06) e os contabilizados pela REALCORDIS;

c)essa bilateralidade do contrato e a citada correspondência propiciaram à autoridade lançadora lavrar absurdamente outros autos de infração, que instauraram o processo n.º 10872.720092/2014-46, no qual os valores recebidos pelo REALCORDIS em consequência do mesmo contrato foram agora tratados como depósitos bancários sem comprovação da origem, o que caracterizaria presunção de omissão de receita, ou seja, nesse processo tributam-se praticamente todos os valores pagos pelo REALCORDIS com recursos depositados em contas bancárias, naquele outro tributam-se praticamente todos os valores depositados nessas mesmas contas, o que bem denota a insensatez de ambos.

4.8.3. Nem se diga, como o fez o autuante de maneira contraditória com a afirmativa reproduzida na letra "a" acima, que a escrituração do REALCORDIS não se prestaria para isso porque "o valor total dos pagamentos comprovados a partir das informações bancárias é menor do que os registrados na contabilidade como pagamentos de mútuos (planilhas 16 e 17, arquivo Planilhas em anexo)"(subitem 3.3 acima), pois essa diferença não existe, é fruto da ilusão advinda, desta feita, da falta de familiaridade daquele servidor com a contabilidade, pois, ao contrário, todos os lançamentos contábeis escriturados pelo REALCORDIS estão suportados por lançamentos encontrados nos extratos bancários, demonstrando a idoneidade dos registros contábeis.

4.8.4. Para confirmar esse aspecto, basta cotejar um a um os valores anotados na PLANILHA 16, elaborada pela autoridade lançadora a partir dos dados da contabilidade do REALCORDIS, com os da PLANILHA 17, também de sua lavra, contendo dados trasladados

dos extratos bancários, e ali V.Sa. verificará que a suposta diferença, no montante de R\$ 1.807.861,33, compõe-se das seguintes parcelas e todas constam dos extratos bancários examinados pela fiscalização, a saber:

[INSERIU TABELA COM VALORES - fls. 1097/1106]

4.8.5. De fato, os valores acima destacados constam da contabilidade do REALCORDIS, mas não da PLANILHA 17 de autoria do autuante, isso, porém, não se deve ao fato de a escrituração daquela empresa conter lançamentos inexistentes, mas, sim, da circunstância de o autuante não ter examinado com cuidado aqueles extratos ao elaborar a inquinada PLANILHA 17.

4.8.6. Se tivesse se conduzido com atenção, como se espera de um auditor público, S.Sa. teria verificado, como assinalado na tabela acima, que as quantias que totalizam aquela pretensa diferença estão lançadas a débitos nos extratos das conta do REALCORDIS trazido à colação por ele mesmo.

4.9. Em síntese, como disse desde o início o autor do procedimento fiscal "comparando-se os registros contábeis com as movimentações bancárias, não foram identificadas divergências" (subitem 4.3, in fine, do RF) com os lançamentos feitos na contabilidade pelo REALCORPIS.

4.9.1. Todos os pagamentos feitos pelo REALCORDIS relacionados na PLANILHA 17, assim como os da PLANILHA 18 que compõem a inexistente diferença apontada no final do subitem 4.5 do RF foram efetuados a beneficiários identificados, como reconheceu expressamente o autuante, e dizem respeito a operações realizadas no âmbito de contrato de conta corrente firmado por aquela empresa com as destinatárias dos referidos valores, estando, portanto, comprovada a causa de todos eles.

4.9.2. Ainda que não houvesse contrato escrito regulando essas relações jurídicas, a natureza e a causa delas todas estaria provada na forma do artigo 122 do Código Civil, razão pela qual impende deferir a Impugnação

5. A Comprovação Dos Valores Apontados como "Pagamento a Beneficiários não Identificados".

5.1. Por outro lado, para se ter a noção exata do que ocorreu com relação ao item denominado "Pagamento a Beneficiários não Identificados", constante da planilha 18, basta que V.Sas, se reportem aos extratos bancários anexados aos autos pela própria fiscalização, e ali verificarão, como advertido anteriormente, que, com exceção dos valores apontados na planilha 17 acima referida e dos poucos expurgos realizados pelo agente fiscal concernentes "... as transferências entre contas correntes de titularidade do sujeito passivo, assim como os resgates de aplicações financeiras (sic)", TODAS as demais transferências foram reputadas como feitas a beneficiários não identificados, totalizando 1822 registros.

5.1.1. No particular o autuante se enredou num emaranhado de frases desconexas, sem qualquer liame com a realidade, espargindo opiniões insensatas, como, por exemplo, as encontradas no item 4.5 do RF, no qual aquele ínclito servidor diz constatar que, relativamente à conta da REALCONDIS no Banco Itaú "os históricos dos extratos bancários indicam tratar-se de cheques descontados, cujo tipo de operação seria pagamento a fornecedores... Entretanto, no caso específico da única conta contábil com movimento do Banco Itaú (111020002 - BANCO ITAU C/C 52.933-6), o pagamento total dos fornecedores foi abaixo de R\$ 250.000,00 (planilha 20, arquivo Planilhas em anexo, indicando que os débitos nas

instituições bancárias não se destinaram de fato ao pagamento de fornecedores", quando nada, daqueles documentos autoriza essa afirmativa.

5.1.2. Em verdade, a afirmação encontrada no RF de que os valores trasladados para a PLANILHA 18 referem-se pagamentos efetuados a beneficiários não identificados não sobrevive sequer a uma análise superficial da escrituração contábil da IMPUGNANTE, feita com emprego, apenas, dos arquivos magnéticos apresentados à fiscalização.

5.2. Nesse diapasão, dada a impossibilidade física de carrear para estes autos a totalidade daqueles documentos, que se referem a quase dois mil registros, correspondendo cada valor deles a diversos pagamentos, e documentos de suporte, a IMPUGNANTE, agindo como se faz em qualquer auditoria e igualmente deveria ter feito a autoridade lançadora, selecionou, a título de amostragem representativa do universo investigado, os constantes da aludida PLANILHA 18 superiores a R\$ 50.000,00, que significam 35,4% (trinta e cinco vírgula quatro por cento) do montante autuado.

5.3. Segregados esses pagamentos, localizou-os na conta correspondente do Livro Razão e, valendo-se dos arquivos magnéticos entregues à fiscalização, identificou suas contrapartidas, cujos lançamentos indicam claramente os beneficiários daqueles pagamentos, conforme planilha em anexo (doc. 07), confeccionada com esses dados e assinada pelo profissional responsável pela contabilidade da IMPUGNANTE.

5.4. Como podem V.Sas, constatar dessa planilha agora juntada aos autos, grande parte daqueles pagamentos refere-se a tributos e contribuições arrecadados pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, evidenciando o despautério da autuação calcada em trabalho de investigação superficial, com o propósito de acusação injustamente a REALCORDIS de haver efetuado pagamentos a beneficiários não identificados.

5.5. Para reforçar o que se afirma, examinem-se agora os documentos de suporte de 4 (quatro) desses pagamentos (docs. 08 a 11), colhidos aleatoriamente da PLANILHA 18 e V.Sas, constatarão que, exatamente como descrito acima, aquelas quantias se destinaram a pagar tributos, contas de água, prestadores de serviços e fornecedores, dentre outros.

5.6. Deduz-se, então, de maneira nítida, que o auto de infração necessita ser cancelado na espécie, por ter seu autor se negado a realizar auditoria aprofundada, como era seu dever funcional, limitando-se a examinar perfunctoriamente as informações da contabilidade que se encontrava em seu poder e adotar o caminho fácil, mas tão inverossímil quanto ilegítimo, de considerar que praticamente todos os valores pagos pelo REALCORDIS com recursos depositados em suas contas bancárias ou não identificavam os beneficiários ou não identificavam as operações que lhes derem causa.

5.7. Caso, porém, V.Sas, entendam que, para formar convicção sobre a matéria, é necessário analisar a documentação de suporte de mais registros contábeis, a IMPUGNANTE, com fulcro no artigo 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72, postula a realização de diligência em seu estabelecimento para que, à luz desses documentos, seja certificado que, como alegado pela IMPUGNANTE, todos os beneficiários daqueles pagamentos são identificáveis e estão identificados, havendo documento de suporte hábil para comprovar esse fato.

IV- O PEDIDO

À vista de todo o exposto, demonstrada cabalmente a impossibilidade de prosperar o lançamento fiscal na parte litigada, requer a IMPUGNANTE seja julgada procedente esta Impugnação, exonerando-a da exigência tributária dele decorrente.

Em julgamento (29/08/2016), o órgão julgador baixou em diligência os autos conforme Resolução 14-3861 - 1a Turma da DRJ/RPO (fls. 2725 e ss.).

Após a realização da diligência, a Autoridade Lançadora apresentou o Relatório Fiscal (fls. 2736 e ss.), conforme solicitação constante da Resolução supracitada. Retirou da base de cálculo alguns valores constantes da Planilha 18, apresentando a Planilha 18 ajustada (fls. 3078/3093). Concedeu o prazo de 30 dias para manifestação da interessada.

A autuada se manifestou acerca da diligência efetuada (fls. 3198 e ss.). Após, apresentou pedido de desistência parcial de impugnação (fls. 3209/3211). Esclareceu que somente os débitos referentes aos pagamentos a beneficiários não identificados constantes na nova planilha 18 elaborada pela fiscalização (fls. 3078 a 3093), cujo valor principal corresponde a R\$ 2.572.485,39, foram objeto de adesão ao PERT, de modo que pretende prosseguir com a discussão administrativa no tocante aos demais assuntos.

Desistência parcial

Ademais, repisa que: (i) somente os débitos referentes aos pagamentos a beneficiários não identificados constantes na nova planilha 18 elaborada pela fiscalização (fls. 3078 a 3093), cujo valor principal corresponde a R\$ 2.572.485,39, foram objeto de adesão ao PERT, de modo que pretende prosseguir com a discussão administrativa no tocante aos demais assuntos e, (ii) considerando o item 2 do dispositivo da referida intimação, ratifica em todos os termos o Recurso Voluntário apresentado em 20.04.2018.

A decisão da autoridade de primeira instância julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte, cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IMPUGNAÇÃO. PRAZO INTEMPESTIVO. PRECLUSÃO

TEMPORAL. ART. 15 DO DECRETO 70.235/72.

A impugnação, para ser conhecida, deve ser apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.
CONFIGURAÇÃO.**

São solidariamente obrigados as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

INCIDÊNCIA NA FONTE. AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO BENEFICIÁRIO. INAPLICABILIDADE.

A exclusividade prevista na norma se refere à incidência, proibindo a tributação em outra etapa da operação, o que não se confunde com responsabilidade tributária pelo recolhimento dos tributos.

PAGAMENTO CUJA OPERAÇÃO NÃO FOI COMPROVADA. ART. 674 - RIR. CONTRATO DE CONTA-CORRENTE.

A mera alegação que os pagamentos foram efetuados ao amparo do contrato de conta corrente que a autuada mantinha com suas interligadas, não comprova a operação, tampouco o beneficiário. É necessário apresentar documentos aptos e idôneos, de cada operação, coincidentes em data e valor, para se comprovar a operação ou então identificar o beneficiário.

**PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. ART. 674-RIR.
APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. COMPROVAÇÃO.**

Os registros contábeis não provam o beneficiário da operação. Comprovando através de documentos os beneficiários das operações, identificando cada um deles, desqualificada está a autuação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário, repisando os argumentos levantados em sede de impugnação, acrescentando razões para reforma na decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bianca Felicia Rothschild, Relatora.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é TEMPESTIVO e uma vez atendidos também às demais condições de admissibilidade, merece, portanto, ser CONHECIDO.

Fatos

Em síntese ao relatório acima realizado, a Recorrente foi autuada, em relação ao ano calendário 2010, por ter alegadamente realizado pagamentos i) a beneficiários não identificados – planilha 18 e ii) cuja causa não foi comprada – planilha 17, sem retenção do IRRF.

Referido lançamento foi impugnado e vieram aos autos documentos relacionados à Planilha 18 (pagamentos cujos beneficiários não teriam sido identificados) que não haviam sido entregues à autoridade fiscal originalmente.

A DRJ - Ribeirão Preto então decidiu por baixar os autos em diligência, a fim de que os documentos fossem examinados, conforme Resolução nº 14-3.860, de fls. 2.725/2.731.

Designado o próprio autuante para cumprir a diligencia, emitiu, após análise da documentação acostada, Relatório Fiscal reconhecendo a identificação de determinados beneficiários e comprovação de causa, excluindo, portanto, da base de cálculo, os referidos pagamentos para os quais havia prova da causa e do beneficiário, e sintetizou suas conclusões no demonstrativo de fl. 2.743.

O auditor fiscal, então, depois de excluir determinados pagamentos, reduzindo o crédito tributário, procedeu ao ajuste da base de cálculo, na forma do art. 61, § 3º, da Lei nº 8.981/1995 (Art. 725 RIR/99 e Art. 786 RIR/18), sem atentar para o fato de que no lançamento impugnado o reajustamento não havia sido feito, o que implicou em agravamento da exigência fiscal original.

Vejamos abaixo quadro ilustrativo comparando os meses de janeiro, abril e agosto do demonstrativo constante do auto de infração (fl. 10) com aquele resultante da diligência (fl. 2.743):

Fato Gerador	1º lançamento			2º lançamento			
	Rendimento pago	Imposto Apurado		Rendimento pago	Reajuste da base de cálculo	Imposto Apurado	
Janeiro	1.867.000,78	653.450,27		1.018.938,20	1.567.597,23	548.659,03	
Abril	1.970.202,10	689.570,74		1.970.202,10	3.031.080,15	1.060.878,05	
Outubro	2.288.169,18	800.859,21		1.387.462,27	2.134.557,33	747.095,06	

O Recorrente peticionou as fls. 3.198 e segs solicitando nulidade do lançamento, pois entendeu que houve “novo auto de infração” sem atender às hipóteses autorizativas presentes nos artigos 145 e 149 do CTN. Ademais, arguiu que não poderia a autoridade lançadora em outubro de 2017, rever o lançamento formalizado em 2015, relativo a fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2010, agravando créditos tributários pelo reajustamento da base de calculo, quer pela ocorrência da homologação tácita quer pelos efeitos da regra geral da decadência.

Não obstante os argumentos acima, em novembro de 2017, a Recorrente comunicou (fl. 3.209) desistência parcial do litígio tributário, pois incluiu em Programa Especial de Regularização Tributária - PERT, os débitos referentes a pagamentos a beneficiários não identificados constantes da nova planilha 18.

Em fevereiro de 2018, a 1^a Turma da Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto – SP, julgou parcialmente procedente a impugnação exonerando o contribuinte em relação aos débitos tributários referentes à Planilha 18 cujos referidos pagamentos foram considerados pelo Relatório Fiscal de diligencia com beneficiários devidamente identificados. Em relação aos débitos tributários da Planilha 17 o lançamento foi integralmente mantido.

Matéria em julgamento

Tendo em vista a síntese acima realizada, resta em análise, para fins do recurso voluntário:

- i) Valor incremental da base de cálculo na Planilha 18 imputado após a realização da diligencia devido ao reajustamento dos valores remanescentes com base no art. Art. 725 RIR/99 - Art. 786 RIR/18 e
- ii) Débitos tributários da Planilha 17 alegadamente realizados com base em contrato de conta-corrente.

Preliminar

Nulidade do “novo auto de infração”

Conforme mencionado acima, a Recorrente peticionou as fls. 3.198 e segs solicitando nulidade do lançamento, pois entendeu que, após a realização de diligencia, houve “novo auto de infração” sem atender às hipóteses autorizativas presentes nos artigos 145 e 149 do CTN. Ademais, arguiu que não poderia a autoridade lançadora em outubro de 2017, rever o lançamento formalizado em 2015, relativo a fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2010, agravando créditos tributários pelo reajustamento da base de calculo, quer pela ocorrência da homologação tácita quer pelos efeitos da regra geral da decadência.

Antes de adentrarmos a questão vale transcrever os artigos do Código Tributário Nacional mencionados pelo Recorrente:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

- I - impugnação do sujeito passivo;
- II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

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

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

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

De acordo com a análise dos dispositivos acima transcritos, entendo que merece razão a Recorrente, pois mesmo que o lançamento pudesse ser revisto pela autoridade autuante, posto que no lançamento original não observou a legislação tributária (Art. 61, p. 3º da Lei 8.981/95), a autoridade lançadora somente poderia realizar tal revisão enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública (parágrafo único do art. 149 do CTN).

Considerando que estamos tratando de fatos geradores ocorridos durante o ano calendário de 2010, a revisão realizada em 2017 ensejaria em novo lançamento, que, substitui integralmente o primeiro por tratar dos exatos mesmos fatos, mesmo tributo e foi redigida, *ipsis literis*, com os mesmos termos do lançamento anterior, mas que, no entanto, já estaria decaído pela regra geral da decadência positivada no artigo 150, p. 4º do CTN.

Deste modo, voto no sentido de reconhecer a decadência total do crédito tributário, posto que o novo lançamento substitui integralmente o lançamento original realizado.

Mérito

Planilha 17

Conforme mencionado acima, resta portanto no presente julgamento, a analise em relação aos pagamentos sem causa comprovada que foram relacionados na planilha 17 - pagamentos a título de mutuo não comprovado.

Nos pagamentos listados na Planilha 17 anexa ao auto de infração, a fiscalização reconhece estarem identificados os beneficiários, mas alega não comprovadas as correspondentes causas.

A esse respeito a Recorrente alega tratarem-se de pagamentos efetuados ao amparo do Contrato de Conta Corrente de fls. 162/165, que mantinha com suas interligadas Hospital De Clínicas Bangu Ltda., Hospital Geral de Bangu Ltda. e Medise Medicina Diagnóstico e Serviços Ltda. (na ocasião sociedade limitada), esclarecendo ainda que, apesar de os históricos dos lançamentos referirem-se a mútuos, na verdade todos eles eram objetos de relações jurídicas instauradas no contexto daquele instrumento, como, inclusive, ratificam as rubricas contábeis dos grupos nas quais tais operações foram escrituradas, intituladas 12101 - CONTA CORRENTE COM PESSOAS LIGADAS e 22402 - CONTA CORRENTE C/ PESSOA JURÍDICA.

Entendo, em linha com os argumentos expostos no Recurso Voluntário, que o contrato de conta-corrente deve ser reconhecido como causa legítima, para fins tributários, de seus respectivos pagamentos.

A Fiscalização pôde, no caso em apreço, cotejar todos os documentos apresentados pela Recorrente a fim de comprovar a veracidade do argumento de que tais pagamentos estavam amparados por operações de conta-corrente.

Nos termos do próprio RF que instrui o auto de infração, "o sujeito passivo (REALCORDIS) mantém registros contábeis de mútuos concedidos e recebidos de empresas ligadas" ..."efetua pagamento de mão de obra de ao menos uma destas empresas", existem "registros contábeis de forma a transferir obrigações entre empresas do grupo" (subitem 3.1 do RF), como é típico dos contratos de conta corrente e "comparando-se os registros contábeis com as movimentações bancárias, não foram identificadas divergências"(subitem 4.3, in fine, do RF);

Ademais, os Livros Razão concedem verificarmos a perfeita correspondência entre os valores neles lançados e os contabilizados pela Recorrente.

Desta forma, pode-se dizer que os pagamentos feitos pelo REALCORDIS relacionados na PLANILHA 17, foram efetuados a beneficiários identificados, como reconheceu expressamente o autuante em seu relatório fiscal, e dizem respeito a operações realizadas no âmbito de contrato de conta corrente firmado por aquela empresa com as destinatárias dos referidos valores, estando, portanto, comprovada a causa de todos eles.

Conclusão

Desta forma, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, acatar a preliminar de decadência em relação a totalidade do lançamento, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO.

Recurso de Ofício

O recurso de ofício é TEMPESTIVO e uma vez atendidos também às demais condições de admissibilidade, merece, portanto, ser CONHECIDO.

O limite do recurso de ofício encontra-se previsto na Portaria MF n. 63 de 09 de fevereiro de 2017, que dispõe que a decisão de primeira instância administrativa encontra-se sujeita à confirmação por este Conselho quando exonerar o contribuinte do pagamento de valor superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No presente caso, a DRJ-RJ exonerou crédito tributário de valor superior ao limite acima mencionado, pelo que se apresenta cabível e necessária a análise do recurso de ofício por esta Turma julgadora.

Vale relembrar que os valores exonerados pela autoridade de primeira instância foram aqueles correspondentes aos pagamentos considerados comprovados para fins de identificação de seus beneficiários conforme documentos acostados aos autos em sede de recurso voluntário.

Entendo que andou bem a decisão de primeira instância após exonerar os valores cujos beneficiários foram devidamente identificados pelo Recorrente, após detalhada análise da autoridade autuante em sede de diligência.

Desta forma, uma vez devidamente identificados nos autos os beneficiários dos pagamentos de determinados pagamentos relacionados na planilha 18, devem, deveras, ser exonerados os respectivos indébitos do lançamento.

Conclusão

Desta forma, voto por CONHECER do Recurso de Ofício, porém NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild

Voto Vencedor

Conselheiro ROBERTO SILVA JUNIOR, Redator Designado

A Fiscalização apurou a existência de pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados, e procedeu ao lançamento de IR na fonte. O lançamento foi impugnado e com a impugnação vieram aos autos documentos que não haviam sido entregues à autoridade fiscal, durante a auditoria.

Na busca da verdade material, a DRJ - Ribeirão Preto baixou os autos em diligência, a fim de que os documentos fossem examinados. O propósito da diligência ficou registrado na Resolução nº 14-3.860, de fls. 2.725/2.731, nos seguintes termos:

Cientificada da autuação em 22/01/2015, tempestivamente, em 20/02/2015, a autuada apresentou a peça impugnatória. No entanto, em 21/08/2015 (7 meses após ser cientificada do lançamento), solicitou a juntada de diversos documentos no processo (fls. 1439 e ss.). Dentre outras razões, impugnou especificamente os pagamentos da planilha 18, defendendo que a alegação que se referem a beneficiários não identificados não sobrevive sequer a uma análise superficial da escrituração contábil, feita com emprego apenas dos arquivos magnéticos apresentados à fiscalização. (fls. 2.727 e 2.728)

(...)

Tendo em vista a apresentação de alguns documentos que possam efetivamente amparar a exclusão de alguns valores da base de incidência, considerando a alegação de que foram juntados apenas a título de exemplo, VOTO pela conversão do julgamento em diligência, com o retorno dos autos à repartição de origem para que a Autoridade Fiscal se manifeste acerca das alegações e justificativas expostas, e também quanto aos documentos apresentados com o fim de comprovar a operação dos pagamentos ou identificar os beneficiários. (g.n.)

Adicionalmente, solicito à Autoridade que se digne intimar a interessada a apresentar todos os documentos que comprovem a operação ou identifique o beneficiário que constituíram a base de cálculo dos tributos lançados, possibilitando-a refutar individualmente cada documento ou valor que entender descabido e, se for o caso, elaborar um demonstrativo do crédito tributário remanescente, após excluir os valores que concluir indevidos, podendo, evidentemente, requisitar outros esclarecimentos e/ou documentos que julgar necessários à formação de sua convicção. (g.n.)

Após, intimar o impugnante a manifestar-se acerca das informações e dos eventuais documentos anexados, conferindo-lhe prazo de trinta dias para tanto. (fl. 2.731)

A diligência, como se percebe, não se destinava a fazer qualquer tipo de lançamento, seja complementar ou substitutivo. O propósito era simplesmente permitir o exame da documentação apresentada, para verificar se ali havia algo que pudesse identificar a causa dos pagamentos, bem como os respectivos beneficiários.

A diligência foi feita, e a autoridade fiscal produziu o relatório de fls. 2.736/2.740, do qual se extrai a seguinte conclusão:

2.18. *Em função da documentação finalmente apresentada, a qual identifica parte dos destinatários dos recursos como sendo fornecedores, prestadores de serviços, etc....; foram retirados da base de cálculo do crédito tributário os débitos em conta corrente bancária associados, restando como fatores geradores os débitos em conta corrente bancária elencados na planilha 18 ajustada (arquivo Planilhas Ajustadas em anexo). Visto que houve alteração do crédito tributário constituído, foi elaborado o demonstrativo do crédito tributário remanescente (arquivo DEMONSTRATIVO em anexo).*

2.19. Vale lembrar que não foram questionados os valores constantes na planilha 17 (arquivo Planilhas em anexo), os quais fazem parte da mesma infração e permaneceram inalterados.

2.20. *O sujeito passivo foi cientificado, nos termos do disposto no inciso III do art. 32 e nos § 1º e 2º do art. 33, ambos da Lei nº 18.212/1991, e nos art. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, do presente Relatório Fiscal, sendo reaberto o prazo de 30 (trinta) dias a partir da ciência da intimação, para, em desejando, aditar sua impugnação inicial. (g.n.) (fl. 2.740)*

A autoridade fiscal, depois de examinar os documentos apresentados pela recorrente, excluiu da base de cálculo os pagamentos para os quais havia prova da causa e do beneficiário, e sintetizou suas conclusões no demonstrativo de fl. 2.743.

Não houve novo lançamento.

É verdade que a Fiscalização se valeu do programa gerador de auto infração para confeccionar o demonstrativo. Todavia, se percebe sem dificuldade, que não estão presentes os elementos essenciais para caracterizar a existência do ato administrativo de lançamento (arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972). Para constatá-lo, basta confrontar o auto de infração de fls. 3/11 com o demonstrativo resultante da diligência de fls. 2.742/2.745.

Ademais, o relatório fiscal, em nenhum momento, menciona a realização de novo lançamento. A meu juízo, não há lançamento complementar ou substitutivo resultante da diligência.

O problema é que a Fiscalização, depois de excluir determinados pagamentos, reduzindo o crédito tributário, procedeu ao ajuste da base de cálculo, na forma do art. 61, § 3º, da Lei nº 8.981/1995, sem atentar para o fato de que no lançamento impugnado o reajustamento não havia sido feito, o que implica agravar a exigência fiscal.

Essa situação fica clara pelo confronto do demonstrativo resultante da diligência com o demonstrativo constante do auto de infração, ambos reproduzidos abaixo:

DILIGÊNCIA						
DEMONSTRAÇÃO DE APURAÇÃO DO IR RETIDO NA FONTE						
FATO GERADOR	MULTA	RENDIMENTO PAGO	RENDIMENTO REAJUSTADO	ALÍQUOTA	VALOR RECOLHIDO	IMPOSTO APURADO
31/01/2010	75%	1.018.938,20	1.567.597,23	35%	0,00	548.659,03
28/02/2010	75%	706.035,78	1.086.208,89	35%	0,00	380.173,11
31/03/2010	75%	1.165.760,48	1.793.477,66	35%	0,00	627.717,18
30/04/2010	75%	1.970.202,10	3.031.080,15	35%	0,00	1.060.878,05
31/05/2010	75%	1.061.775,67	1.633.501,03	35%	0,00	571.725,36
30/06/2010	75%	1.531.770,61	2.356.570,17	35%	0,00	824.799,56
31/07/2010	75%	1.277.893,34	1.965.989,75	35%	0,00	688.096,41
31/08/2010	75%	1.387.462,27	2.134.557,34	35%	0,00	747.095,07
30/09/2010	75%	1.468.934,72	2.259.899,57	35%	0,00	790.964,85
31/10/2010	75%	589.674,58	907.191,66	35%	0,00	317.517,08
30/11/2010	75%	1.049.716,05	1.614.947,77	35%	0,00	565.231,72
31/12/2010	75%	1.745.932,19	2.686.049,52	35%	0,00	940.117,33

AUTO DE INFRAÇÃO						
DEMONSTRAÇÃO DE APURAÇÃO DO IR RETIDO NA FONTE						
FATO GERADOR	MULTA	RENDIMENTO PAGO	RENDIMENTO REAJUSTADO	ALÍQUOTA	VALOR RECOLHIDO	IMPOSTO APURADO
31/01/2010	75%	1.867.000,78		35%	0,00	653.450,27
28/02/2010	75%	1.322.486,53		35%	0,00	462.870,29
31/03/2010	75%	1.878.634,77		35%	0,00	657.522,17
30/04/2010	75%	1.970.202,10		35%	0,00	689.570,74
31/05/2010	75%	1.621.185,19		35%	0,00	567.414,82
30/06/2010	75%	2.310.957,97		35%	0,00	808.835,29
31/07/2010	75%	1.919.523,30		35%	0,00	671.833,16
31/08/2010	75%	2.288.169,18		35%	0,00	800.859,21
30/09/2010	75%	2.088.787,69		35%	0,00	731.075,69
31/10/2010	75%	1.769.301,40		35%	0,00	619.255,49
30/11/2010	75%	2.143.676,37		35%	0,00	750.286,73
31/12/2010	75%	2.465.253,38		35%	0,00	862.838,68

Reitero meu ponto de vista de que não houve novo lançamento. Todavia, na hipótese de se entender que a diligência, no que concerne ao reajustamento da base de cálculo, resultou em novo lançamento, este teria natureza de lançamento complementar, na forma do art. 41, § 2º, inciso I, do Decreto nº 7.574/2011.

Eis a dicção do art. 41 acima citado:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º), com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

Destaque-se que o inciso II do § 2º dispõe que o lançamento terá o objetivo de substituir o original quando a apuração do quantum devido, em face da legislação aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada. Não é esse o caso dos autos. O crédito tributário objeto do lançamento original pode ser exigido independentemente do crédito constituído no suposto lançamento complementar, e assim reciprocamente. Tanto é que a recorrente não encontrou dificuldade, nem ficou impedida de incluir, em parcelamento especial, um determinado montante do crédito tributário lançado.

Portanto, nessa ordem de ideias, ainda que a diligência tenha resultado em outro lançamento, este não invalida, nem substitui o anterior.

Conclusão

Pelo exposto, malgrado o voto da ilustre Conselheira Relatora, afasto o entendimento de que o auto de infração original tenha sido substituído por um novo lançamento, resultante da diligência determinada na Resolução 14-3.860 da DRJ – RPO. Por conseguinte, afasto também a possibilidade de reconhecer a decadência total do crédito tributário.

(documento assinado digitalmente)

ROBERTO SILVA JUNIOR