



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

Processo n° 10920.003482/2006-25
Recurso n° 167.400 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-00.378 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de setembro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrentes AMERICAN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EQUIPAMENTOS
ELETRÔNICOS S/A
1ª TURMA / DRJ CURITIBA / PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002, 2003, 2004

**CISÃO TOTAL DE SOCIEDADE. RESPONSABILIDADE DAS
SUCESSORAS. EFEITOS DA SOLIDARIEDADE.**

Na cisão total de sociedade, as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta são solidariamente responsáveis. É da própria essência da solidariedade que o credor possa exigir a dívida integral ou parcialmente de todos ou de qualquer um dos devedores solidários. Assim, nenhuma nulidade existe no procedimento tendente a constituir crédito tributário em face de uma das sucessoras no processo de cisão total. Ademais, no caso concreto existem nos autos evidências de que a outra empresa resultante da cisão também foi cientificada da autuação e de sua condição de responsável tributária solidária.

**MENÇÃO A SOLUÇÃO DE CONSULTA. CERCEAMENTO AO
DIREITO À AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Não constitui cerceamento ao direito de defesa da interessada a simples menção a solução de consulta formulada por outro contribuinte, se as infrações objeto de lançamento foram minuciosa e exaustivamente descritas e embasadas no que tange à forma de tributação, base de cálculo, alíquotas, vencimento, responsabilidade tributária, entre outros aspectos.

**INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA. CERCEAMENTO AO
DIREITO À AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

A realização de diligência não se constitui em direito subjetivo do contribuinte, mas sim em prerrogativa da autoridade julgadora, na situação em considerá-la necessária a dirimir dúvidas que estejam a obstaculizar a decisão a ser tomada. Também não deve ser usada a diligência para formar ou complementar provas a cargo de quaisquer das partes no processo.

OMISSÃO DE RECEITAS. MÁQUINAS DE VIDEOLOTERIA. PAGAMENTO DE PRÊMIOS.

Diante das evidências dos autos e, ainda, da falta de capacidade da interessada em produzir provas em sentido contrário, correta a conclusão do Fisco de que a exploração do jogo era feita diretamente pela interessada, proprietária das máquinas de videoloteria, mediante pagamento de remuneração aos donos dos locais de instalação, e que os valores por ela arrecadados e contabilizados se encontravam líquidos das premiações pagas. Correta, também, a imputação de omissão de receitas em valor equivalente aos montantes dos prêmios pagos. Irrelevante se, sob o aspecto formal junto aos órgãos públicos competentes, a interessada não estaria credenciada para a operação de tais máquinas mas tão somente para seu fornecimento.

IRPJ SOBRE RECEITAS DECLARADAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE RECEITAS OMITIDAS. DESCABIMENTO DE COMPENSAÇÃO.

Não cabe a pretensão de compensar o imposto previamente recolhido, incidente sobre receitas tempestivamente escrituradas e declaradas, com o tributo lançado de ofício, incidente exclusivamente sobre receitas omitidas.

CONDUTA DOLOSA. FALTA DE COMPROVAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. DESCABIMENTO.

A omissão de receitas persiste porque o conjunto de evidências reunidas aponta nesse sentido, e porque a interessada não conseguiu carrear aos autos provas em sentido contrário, especialmente de que não era ela a responsável pela operação das máquinas de videoloteria. Se esse quadro é suficiente para manter os tributos lançados, considero-o insuficiente como fundamento para a qualificação da multa.

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO. INCORPORAÇÃO. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO SOCIETÁRIO.

A responsabilidade tributária de que tratam o art. 132 do CTN e o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas que, por representarem penalidade pecuniária de caráter objetivo, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. O descumprimento da obrigação principal faz com que a ela se agregue, imediatamente, a obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "*constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data*", que é o caso dos autos. Tal conclusão se aplica, ainda com mais motivos, diante da constatação de que as pessoas jurídicas sucedida e sucessoras detinham fortes laços de relacionamento mesmo antes dos eventos sucessórios, com patente conhecimento, pelas sucessoras, de todas as operações da sucedida.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para promover o lançamento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação. Ausentes, no caso concreto, circunstâncias que permitam

afirmar o comportamento doloso por parte da contribuinte, não se há de cogitar o deslocamento do termo inicial para a contagem do prazo decadencial, nos termos do art. 173, I, do referido Código.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2002, 2003, 2004

PAGAMENTOS DE PRÊMIOS A APOSTADORES NÃO IDENTIFICADOS DE VIDEOLOTERIAS. INAPLICABILIDADE DA INCIDÊNCIA ESPECÍFICA.

Correta a tributação do imposto incidente na fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados com base no art. 674 do RIR/99, ainda que não haja dúvidas sobre a causa dos pagamentos, consistente em prêmios pagos a apostadores em máquinas de videoloteria. O fato de haver previsão específica para essa incidência não faz com que seja aplicável se os beneficiários dos pagamentos não são identificados.

IRRF. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

No que diz respeito ao imposto de renda incidente na fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados, a inexistência de qualquer atividade por parte do contribuinte, muito menos pagamento, que tenha sido levada ao conhecimento do Fisco e que pudesse ser passível de homologação, afasta a possibilidade de que pudessem ser aplicáveis as disposições especiais do art. 150, § 4º, do CTN. Nessas condições, aplicável à decadência a regra geral do art. 173, I, do mesmo código.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 1ª turma ordinária da primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por voto de qualidade, não conhecer das razões de defesa trazidas no aditamento ao recurso voluntário. Vencidos, nessa parte, os Conselheiros Ricardo Luiz de Melo, Guilherme Polastri Gomes da Silva e Valmir Sandri. Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e acolher a decadência do IPPJ e da CSSL em relação aos fatos geradores ocorridos até o primeiro trimestre de 2002, inclusive; e para o PIS e COFINS em relação aos fatos geradores ocorridos até março de 2002, inclusive. No mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%. Por unanimidade de votos dar provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer a exigência do IRRF com multa de 75%, acolhendo a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2001.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

WALDIR VEIGA ROCHA - Relator

12 NOV 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Ricardo Luiz Leal de Melo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Guilherme Polastri Gomes da Silva, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

AMERICAN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS S/A, já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 377.829.400,54, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 07.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do minucioso relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Este processo trata de autos de infração de IRPJ (fls. 1.293-1.304), de Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 1.305-1.316); de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (fls. 1.317-1.328); de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 1.329-1.341), e de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre Pagamentos a Beneficiários não Identificados (fls. 1.342-1.471), por meio dos quais se lançou contra a contribuinte o crédito tributário total de R\$ 377.829.400,54, incluindo juros moratórios calculados até 30/03/2007, conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário acostado às fls. 07.

Os fatos, circunstâncias e ocorrências determinantes da lavratura dos autos de infração, que se encontram descritos muito detalhadamente no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.178-1.254, são objeto, na seqüência, de síntese acanhada:

1 – no item intitulado “Identificação da Contribuinte à época dos Fatos Geradores” (fls. 1.178-1.180), relata que a fiscalização versou sobre operações praticadas pela empresa Brasmatic Distribuidora de Recreativos Ltda, CNPJ nº 03.456.390/0001-05, a qual, no mês de maio de 2004, foi cindida em duas empresas, uma das quais (Itapema Administração e Serviços Ltda) foi incorporada pela empresa American Indústria e Comércio de Equipamentos Eletrônicos S/A, razão pela qual figura nestes autos na condição de autuada;

2 – no item intitulado “Da Responsabilidade” (fls. 1.180-1.192), exterioriza as razões pelas quais entende que a autuada deve, em face das disposições legais, responder pelo débito tributário. Lucubra sobre as disposições alusivas a responsabilidade tributária. Registra que a empresa que praticou as operações sofreu cisão total, tendo seu patrimônio vertido para as empresas Marbela Administração e Serviços Ltda (CNPJ nº 05.933.435/001-02) e Itapema Administração e Serviços Ltda (CNPJ nº 05.915.682/0001-86). Acrescenta que esta última tem objeto social semelhante e os mesmos administradores da empresa cindida, e que assumiu (fls. 864), na condição de sucessora, solidariamente com a empresa Marbela Administração e Serviços Ltda, a responsabilidade pelos passivos, inclusive tributários, existentes ou que vierem a ser apurados, relativamente a fatos geradores ocorridos até a data da cisão, e que não tenham constado nos instrumentos pelos quais a cisão se operou.

Elabora histórico dos eventos societários ocorridos na autuada, desde sua constituição, em 24/07/1997, sob a denominação de American Fantasy Games Ltda, enfatizando que, em 15/07/2004, já sob a denominação de American Indústria e Comércio Ltda, incorporou a empresa Itapema Administração e Serviços Ltda (fls. 877-878 e 980-984);

3 – no item intitulado “Procedimentos Realizados” (fls. 1.192-1.213), detalha os fatos ocorridos durante a ação fiscal, inclusive o teor das intimações endereçadas e os esclarecimentos prestados, enfatizando os pontos relevantes para a formação do seu convencimento acerca da ocorrência das irregularidades;

4 – no item “Da Mudança de Domicílio” (fls. 1.213-1.216), discorre sobre as disposições legais alusivas à necessidade de comunicação às repartições competentes, da mudança de endereço efetuada pelos contribuintes;

5 – no item “Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, DCTF” (fls. 1.216-1.221), discorre sobre a legislação de regência da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, enfatizando que constituem confissão de dívida;

6 – no item “Valores Declarados/Confessados pela Contribuinte” (fls. 1.221-1.223), relata que a autuada apresentou DCTF retificadoras que não foram consideradas em virtude de se encontrar sob ação fiscal, o que afasta a espontaneidade;

7 – no item “8. Infrações Apuradas”, que é composto por dois subitens, a fiscalização detalha as infrações que determinaram a feitura do lançamento. No subitem “8.1 Descrição dos Fatos Comprobatórios Relativos à Distribuição de Prêmios a Beneficiários Não Identificados e Respectiva Legislação” (fls. 1.224-1.241), detalha as evidências de que foram pagos prêmios às pessoas que apostaram nas máquinas da empresa cindida; relata que a contribuinte, embora obrigada, não mantém escrituração capaz de identificar os ganhadores das apostas, de sorte a possibilitar o cálculo do imposto de renda na fonte, bem como a reconhecê-lo como valor integrante do seu faturamento. Adiciona que os pagamentos a beneficiários não identificados se sujeitam à incidência de imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35%, considerado líquido, cabendo o reajustamento do rendimento bruto sobre o qual recairá o tributo. Discorre sobre o conceito de receita bruta, e que esta é a base de cálculo do lucro presumido, para concluir (fls. 1.240), *verbis*: “Uma vez que está provado que a contribuinte omitiu receita, apenas contabilizando os valores de receita líquidos dos prêmios distribuídos, devo adicionar o valor dos prêmios na base de cálculo do imposto de renda devido, bem como na do respectivo adicional, conforme preconiza o art. 528 do RIR/99.” No subitem “8.2 Demonstrativo dos Valores Arrecadados com a Exploração de Jogos de Azar, bem como dos Respective Cálculos dos Valores Distribuídos e Omitidos e, Do Imposto de Renda com Tributação Exclusiva na Fonte” (fls. 1.241-1.246), é demonstrado o critério para recalcular o faturamento da contribuinte, nele incluindo o valor dos prêmios distribuídos, a partir dos valores escriturados como arrecadados, uma vez que estes são valores líquidos. Também esclarece o valor a ser considerado como receita omitida, para fins de lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 1.243), *verbis*: “Conforme acima demonstrado, chegamos ao valor de prêmio distribuído de R\$ 395.785,82. Como este valor não integrou o faturamento da contribuinte, uma vez que ficou à margem da escrituração, conforme já demonstrado, ele deve ser considerado receita omitida.”. Às fls. 1.245 novamente se informa que a receita omitida no faturamento é o mesmo valor da coluna “Prêmio Líquido”, constante do “Anexo I do Termo de Verificação Fiscal” (fls. 1.255-1.294), conforme quadro demonstrativo dos totais trimestrais, também estampado nessa mesma folha.

- no item “9 Multa Aplicável” (fls. 1.246-1.247), a fiscalização sustenta que, ao não contabilizar os valores de prêmios distribuídos e do imposto de renda na fonte, bem como não repassá-lo ao Erário, a contribuinte agiu dolosamente, e que por essa razão aplicou a multa de ofício qualificada, de 150%;

- no item "12 Documentos Juntados ao Processo" (fls. 1.249-1.254), a fiscalização relaciona os documentos que compõem os autos, identificando as folhas em que se encontram acostados. Merece destaque o "Anexo I do Termo de Verificação Fiscal" (fls. 1.255-1.294), em que é demonstrado, diariamente, o cálculo do IRRF lançado.

Os enquadramentos legais do lançamento se encontram discriminados no campo próprio de cada auto de infração.

Conforme informação de fls. 1.479, foi encaminhado Termo de Sujeição Passiva por Responsabilidade (fls. 1.477-1.478) para a empresa Marbela Administração e Serviços Ltda, também⁹ resultante da cisão ocorrida na empresa que praticou os fatos geradores.

Tendo sido cientificada do lançamento em 16/04/2007 (fls. 1.304), a autuada apresentou, em 15/05/2007, a impugnação de fls. 1.482-1.571. Suas alegações se encontram sintetizadas na seqüência:

1. DAS CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

1.1 – Do cerceamento de defesa

Alega que há confusões de páginas nas folhas do processo administrativo, e também páginas que são mencionadas pelo autuante, mas que não existem no processo, o que estaria a lhe provocar incertezas e dúvidas. Tais falhas são discriminadas às fls. 1.484. Acrescenta que é mencionado que o início da ação fiscal ocorreu pelo MPF-D nº 09.02.00.2005/00021-8, de fls. 32, mas nesta não consta aludido documento, e tampouco há sua identificação nos autos. Também aduz que a fiscalização menciona a solução de consulta nº 10, de 2001, da SRRF/9ª Região Fiscal/DISIT, que não foi anexada aos autos. Alega que a exigência do referido depósito ofenderia também o princípio constitucional do devido processo legal;

1.2 – Da Equivocada Atribuição de Responsabilidade. Da Sucessora não Incluída no Pólo Passivo. Da Distinção entre Cisão e Incorporação. Da Responsabilidade Solidária. Da Incorreção dos Atos Societários Apontados. Da Ilegalidade da Autuação Fiscal.

Afirma que o autor do lançamento incorre em grande confusão quanto aos institutos da cisão, incorporação, sucessão e, principalmente, responsabilidade solidária/subsidiária das empresas. Em digressão erudita, se propõe a esclarecer a matéria, para ao final concluir (fls. 1.496) que, no plano da sujeição passiva direta, a relação jurídico-tributária só pode ter a seguinte conformação: 'sujeito ativo x contribuinte' ou 'sujeito ativo x substituto tributário'. sustenta não serem aplicáveis ao caso as disposições do artigo 132 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN). Aduz que, na cisão parcial ou na cisão total, o patrimônio da sociedade cindida, inclusive passivo tributário, é dividido, de sorte que as sociedades que absorverem as parcelas a sucederão na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, com relação aos direitos e obrigações não relacionados. Arremata (fls. 1.498), *verbis*:

"Diante de todo o exposto e neste passo, conclui-se que o responsável em sentido estrito se apresenta numa relação jurídica subsequente que sequer possui natureza tributária (segundo Alfredo Becker sua natureza é fiduciária) visando a adimplir obrigação tributária não cumprida pelo contribuinte. Conseqüentemente, ao contrário do substituto tributário, o responsável em sentido estrito (devedor secundário) se encontra no plano da sujeição passiva indireta, só 'ingressando' na relação tributária após ela haver se formado, como garante de

obrigação tributária descumprida pelo contribuinte (sujeito passivo direto ou devedor primário)."

Após descrever de forma simplificada as operações societárias (fls. 1.498), reclama do fato de o lançamento fiscal não ter incluído, no pólo passivo, a sociedade Marbela Administração e Serviços Ltda. Acrescenta que o autuante esqueceu que os devedores primários das obrigações eram as empresas Marbela e Itapema Administração e Serviços Ltda, e ela, impugnante, é apenas devedora secundária. Suscita a nulidade do lançamento porquanto a empresa Marbela, que seria a real sucessora da Brasmatic, e em regular atividade, não teve ciência da fiscalização e sequer da autuação. Sustenta que não lhe pode ser imputada uma responsabilidade antes de ser esta atribuída à real e ativa sucessora;

1.3 - Das DCTF e Esclarecimentos Adicionais

Aduz não ser procedente a informação de que teria tentado, por retificação de DCTF, a denúncia espontânea com o objetivo de regularizar a cobrança de multa do suposto IRRF sobre prêmios distribuídos;

1.4 – Da Incerteza da Ocorrência do Fato Gerador

Argumenta ser evidente a incerteza sobre ter, ou não, havido a distribuição de prêmios, sendo que a impugnante, em todas as suas manifestações, alegou que não realizava pagamentos de prêmios. Sustenta que o lançamento foi lavrado por presunção, incerteza e sem prova material da ocorrência da hipótese de incidência tributária;

1.5 – Da Presunção Pessoal

Alega que, desde o início da ação fiscal, o autuante vinha acenando que o lançamento seria concretizado, independente de qualquer argumento que fosse. Aduz que (fls. 1.507) *"na presunção, o Auditor afirma que o Impugnante realmente efetuou pagamentos para beneficiários não identificados, e ao mesmo tempo alega: 'a contribuinte não registra em sua contabilidade os gastos dos apostadores, o valor dos prêmios distribuídos e o respectivo imposto de renda na fonte sobre os prêmios distribuídos"*. Argumenta que o autuante menciona serem desnecessárias as diligências solicitadas, mas, intrinsecamente, concorda com sua necessidade.

Acrescenta que o fato gerador do tributo lançado é o pagamento, e que a hipótese de incidência ocorreria no caso de haver pagamento de prêmio. Destaca, contudo, que não realizou pagamentos a título de prêmio, ou a qualquer título, a beneficiários não identificados. Garante que a presunção de que houve pagamentos a título de prêmios, a quem quer que seja, não ficou comprovada, e que, não havendo prova material da ocorrência do fato gerador, não há obrigação tributária;

1.6 – Da Presunção por Interpretação

Argumenta (fls. 1.513), *verbis*: *"O impasse da interpretação pelo Agente Fiscal figura-se no ponto da interpretação e leitura ponderada do que realmente foi narrado, e a sua idéia do (que) é real."* Sustenta que os prêmios não eram pagos por ela, e sim pelos seus clientes aos apostadores da casa/cliente. Diz não existir evidência ou prova material de que recolheu ou deixou de recolher IRRF, e que também não existem evidências de que seus clientes pagaram aos apostadores valores a título de prêmio que justificassem a retenção na fonte. Garante que o que se encontra registrado, e de forma justificada, é que os registros contábeis referem-se à arrecadação dos valores de receita pelas máquinas alugadas;

1.7 – Da Presunção – E Artigo 142 do CTN

Alega que formulou vários requerimentos de diligências em suas dependências para a apuração da verdade dos fatos. Acrescenta que o Fisco tem o dever de verificar a ocorrência do fato gerador, e que o autuante, em nenhum momento, menciona que há nas máquinas registros de entradas e saídas;

1.8 – Do Devido Processo Legal e o Artigo 142 do CTN

Sustenta que a amplitude probatória é garantia constitucional ligada ao princípio do contraditório e do direito da ampla defesa e reitera que, dentre as informações formuladas pela fiscalização, encontram-se incertezas e teses sem a devida comprovação da ocorrência do fato gerador;

1.9 – Do Dever de Rever Ato Administrativo

Sustenta que, para que possam prevalecer os efeitos da constituição do crédito tributário, o Fisco tinha que oferecer prova concludente de que houve pagamentos de prêmio pela impugnante. Afirma que o lançamento teve como fundamento a presunção e a incerteza, e que estas não podem caracterizar o crédito tributário. Aduz que, baseadas em juízo de probabilidade, as presunções não constituem prova segura e não fornecem ao julgador a certeza necessária para alicerçar o crédito pretendido;

1.10 – Do Fato Gerador da Obrigação Principal e Lançamento Tributário

Diz que o conceito de fato gerador se encontra insculpido no art. 114 do CTN, e que a autoridade administrativa tem a responsabilidade de examinar de forma acurada e profunda, verificando as atividades econômicas, mediante o elo desta atividade com o fato gerador. Acrescenta que prestou todas as informações solicitadas e que requereu maiores informações no sentido de dar as condições necessárias para a verificação do fato gerador. Alega ser imperativa a produção probatória e que deveria ter sido comprovada a existência de pagamentos de prêmios. Reclama que o autuante sequer instruiu o auto de infração com o relatório pericial e tampouco apresentou relatório de diligências, apuração, cálculos, não caracterizando o fato gerador do imposto. Sustenta que não há no lançamento os requisitos intrínsecos do ato administrativo, tais como a motivação e a competência. Arremata afirmando (fls. 1.537), que o lançamento foi realizado sem prova concreta da verdade dos fatos ocorridos que importem na certeza da hipótese de incidência para gerar o lançamento em impugnação;

1.11 – Do Resumo do Auto de Infração

Argumenta que a fiscalização deixou de deduzir as importâncias desembolsadas para apurar o IRPJ e os reflexos, constantes do seu Anexo “D” (fls. 1.595).

1.12 – Da Decadência do Crédito Tributário

Argumenta que o IRRF é imposto sujeito a lançamento por homologação e que a autoridade lançadora não observou a homologação absoluta. Sustenta já ter ocorrido a decadência de parte dos valores lançados, conforme quadro estampado às fls. 1.542.

1.13 – Do Dolo e da Multa

Diz ser vedado ao ente tributante delegar ao agente fiscal a gradação de multa, que constitui ato vinculado. Acrescenta que a gradação de multa é matéria reservada à lei, e que o juízo de tipicidade da infração tributária não pode se resumir na mera constatação da não subsunção formal de conduta do contribuinte à norma legal, e

que é fundamental o exame e o delineamento completo do caso e da hipótese sancionatória tributária. Aduz que os elementos materiais, espaciais e temporais da tipificação não foram cuidadosamente examinados e provados, e que, em virtude de uma interpretação pessoal, houve um deficiente enquadramento aos elementos do tipo. Arremata que não foi comprovado o dolo, e que a hipótese de seu *animus fraudandi* é facilmente afastada.

2. DO MÉRITO

2.1 – Da Capitulação do Fato Gerador e da Presunção da Infração e do Cerceamento de Defesa

Alega que o autuante não distingue se houve pagamentos a beneficiários não identificados ou se houve pagamentos de prêmios, e que se fundamenta com o objetivo de dar materialidade ao lançamento, de que a impugnante pagou prêmios, e ao mesmo tempo, utiliza-se da capitulação de que houve pagamento a beneficiário não identificado. Raciocina que, se foi prêmio, deve-se tomar o limite de isenção para pagamento de prêmio; e se foi pagamento a beneficiário não identificado, deve ser considerado o limite de isenção da tabela progressiva, no caso de pessoa física. Após múltiplos raciocínios em que formula assertivas e indagações, a impugnante sustenta que lhe restou cerceada sua defesa;

2.2 – Da presunção de Omissão de Receitas

Mais uma vez a impugnante reitera as múltiplas alegações de presunção vertidas em diversos pontos da peça impugnatória;

2.3 – Do Excesso de Tributo

Argumenta que houve presunção de omissão de receitas que acarretou lançamento sem a dedução do que já havia sido recolhido nos anos-base;

2.4 – Do Imposto e da Multa por Sucessão

Reclama que o lançamento foi efetuado somente em seu nome, mas que demonstrou exaustivamente que o lançamento também deveria ter em seu pólo passivo a sociedade Marbela Administração e Serviços Ltda. Aduz que o autuante desconsiderou a cisão, sucessão e, principalmente, a responsabilidade solidária das empresas. Questiona a intenção do autuante ao 'isentar' um grupo multinacional que, através de seu poder econômico, vem tentando esquivar-se de toda e qualquer responsabilidade, levando consigo todos os bens e lucros, em detrimento de uma pequena empresa nacional constituída por pessoas residentes no Brasil. Também reclama que os tributos e a multa foram deflagrados 100% em seu desfavor, sem atentar para o art. 207 do RIR/99.

3. DOS REQUERIMENTOS

Requer, ao final, a anulação dos autos de infração pelos seguintes motivos:

- por terem sido lavrados mediante a aplicação de presunção e indícios, sem a devida comprovação de pagamentos de prêmios;
- por terem sido lavrados mediante a aplicação de presunção e indícios, sem a devida comprovação de omissão de receitas;
- por terem sido lavrados sem a observância, pelo executivo fiscal, da previsão da legalidade, e em razão do próprio dever-poder do Auditor;

- por cercearem a defesa, prejudicando seu direito de contraditório administrativo;

- por terem sido lavrados sem a devida dedução dos tributos recolhidos nos anos-base, implicando excesso de tributação sobre um mesmo fato gerador;

- por terem sido lavrados com inclusão de períodos decaídos;

- por terem sido lavrados com multa de 150%, aplicada sem qualquer comprovação de dolo;

- por terem sido lavrados por responsabilidade sucessória, sem observância de que houve duas sociedades incorporadoras (American x Marbela) de uma única sociedade cindida, trazendo penalidades somente à impugnante e isentando a outra sucessora;

- por terem sido lavrados por responsabilidade sucessória, sem observância de que houve duas sociedades incorporadoras (American x Marbela) de uma única sociedade cindida, trazendo penalidades pretéritas referentes à multa após o lançamento fiscal a uma só sucessora;

Também requer a intimação do profissional que subscreve a impugnação, caso haja indeferimento dos requerimentos, *verbis*: “*de a a s*”, para que possa, antes do julgamento final de 1ª Instância administrativa, buscar amparo no Poder Judiciário em sede de Mandado de Segurança, em homenagem ao devido processo legal. Essa intimação também é requerida na hipótese de ser julgado procedente o lançamento, para que possa, conforme Lei nº 9.784, de 29/01/1999, provocar o Poder Judiciário na busca do direito e da responsabilidade funcional.

Foram juntados, sob o título de Anexos A a F, os documentos de fls. 1.573-1.602.

A 1ª Turma da DRJ em Curitiba/PR analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 06-16.316, de 06/12/2007 (fls. 1619/1650), considerou procedente em parte o lançamento, com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO COMPROVADO.

Não se acolhem alegações genéricas, desguarnecidas da comprovação do efetivo prejuízo ao direito de defesa.

PAGAMENTOS DE PRÊMIOS COMPROVAÇÃO POR PROVAS INDIRETAS. QUANTIFICAÇÃO DA RECEITA.

Comprovado pelas múltiplas evidências constantes dos autos que a contribuinte pagava prêmios aos seus apostadores, em montantes perfeitamente quantificáveis com base em laudos idôneos fornecidos por ela própria, deve o valor respectivo ser adicionado à sua receita bruta, se esta foi contabilizada pelo valor líquido, sem inclusão dos prêmios pagos.

CISÃO PARCIAL. LEGITIMIDADE PASSIVA DA PESSOA JURÍDICA CINDENDA. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

Regular é a exigência de tributos decorrentes de fatos geradores ocorridos em data anterior à cisão, se cobrados em nome da

cindenda, com base na solidariedade passiva que deflui do art. 5º, III, e § 1º, III, do Decreto-lei nº 1.598, DE 1977.

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA. CABIMENTO.

Cabível a exigência de multa de ofício da sucessora por infração cometida pela sucedida, ainda que apurada após a sucessão.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

PRÊMIOS PAGOS EM DINHEIRO POR MÁQUINAS CAÇA-NÍQUEIS ENQUADRAMENTO.

Os prêmios pagos por meio de máquinas caça-níquel estão enquadrados como sorteios de qualquer espécie, e sua premiação em dinheiro se sujeita à incidência do imposto sobre a renda na fonte, com alíquota de 30%, nos termos do artigo 676 do RIR, de 1999. Incabível a classificação de pagamentos da espécie nas hipóteses previstas no artigo 674 do Decreto nº 3.000, de 1999.

VALIDADE DO LANÇAMENTO - REQUISITOS. *A validade do lançamento tributário pressupõe, obrigatoriamente, a identificação do sujeito passivo, a descrição da matéria tributável, a identificação da regra-matriz da exigência tributária que incide sobre o fato descrito e, conseqüentemente, o valor do crédito tributário. Para validade do lançamento, em relação a cada uma das matérias tributadas, não basta apontar uma norma, mas sim a norma que efetivamente incide sobre o fato descrito e que, em face de sua incidência, tem como conseqüência a exigência do crédito tributário. Sempre que o agente fiscal descrever um fato e aplicar norma que não incide sobre o fato descrito, o lançamento assim realizado é insubsistente, pois a norma legal que sustentaria a validade do lançamento não teve incidência sobre o fato tributável. No caso dos autos, a fiscalização descreveu o pagamento de prêmios, por meio de máquinas caça-níqueis, e pretendeu realizar a tributação com base no artigo 674 do RIR, que não tem incidência sobre tal atividade, o que resulta na insubsistência do lançamento em relação a este ponto.*

Por oportuno, esclareço que a Turma Julgadora decidiu, por maioria de votos, cancelar integralmente a exigência de IRRF “*porquanto fulcrada, indevidamente, no art. 674 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/99), que não incide sobre os rendimentos pagos pela contribuinte*”, mantendo o lançamento relativo às demais exações.

Para ciência da decisão de primeira instância, o órgão preparador enviou cópia, por via postal, para o domicílio tributário (fl. 1716) de American Indústria e Comércio de Equipamentos Eletrônicos S/A, a saber: Rua Guanabara, 208, Guanabara, Joinville, Santa Catarina, SC, CEP 89201-330 (fl. 1715). A correspondência foi devolvida ao remetente pelos Correios, com a indicação “*mudou-se*” (fl. 1715v).

Ato contínuo, cópia da decisão foi enviada, igualmente por via postal, para o domicílio tributário do Sr. José Acácio Piccinini (fl. 1717), que consta nos cadastros da Receita Federal como responsável/diretor da pessoa jurídica. A correspondência foi recebida pelo destinatário em 07/03/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 1719.

A American Indústria e Comércio de Equipamentos Eletrônicos S/A apresentou recurso voluntário em 08/04/2008, vide carimbo de recepção à folha 1724.

No recurso interposto (fls. 1725/1783), alega preliminarmente os pontos que se seguem:

1. Os autos de infração seriam nulos, por inobservância e erro na identificação do sujeito passivo. Afirma a recorrente que BRASMATIC DISTRIBUIDORA DE RECREATIVOS LTDA. teria sido submetida a cisão total, seguida de incorporação pelas sociedades MARBELA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA. E ITAPEMA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA. Por sua ótica, o lançamento não poderia ser efetuado exclusivamente em nome de uma única empresa sucessora (Itapema).

Protesta contra a afirmação da DRJ (fls. 1635/1636), e sustenta que MARBELA não teria sido cientificada do auto de infração, o que teria sido constatado pela recorrente em visita pessoal à repartição fiscal, não encontrando qualquer evidência de aviso de recebimento postal ou outra modalidade.

2. Requer o reconhecimento da decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, mesmo que de ofício, independentemente de questionamento. Reporta-se, ainda, à peça impugnatória.

3. Argumenta mais uma vez pela nulidade do lançamento, em face de irregularidades que especifica quanto a MARBELA. Reafirma que essa contribuinte jamais teria sido incluída no pólo passivo tributário, nos seguintes termos:

Ao contrário da afirmação da DRJ/CTA (fls. 1.635/1.636), não houve qualquer ato de ciência do auto de infração à sociedade MARBELA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA, pois, compulsando os autos do processo não encontramos qualquer evidência de encaminhamento do Termo de Sujeição Passiva por Responsabilidade (fls. 1477-1478), quer por via de Aviso de Recebimento postal - AR, como afirma o agente fiscal (fls. 1479), quer sob qualquer outra modalidade que confirme a ciência da sociedade MARBELA.

A impressão do RECORRENTE é de que o agente fiscal, alertado, percebendo que estaria incorrendo numa nulidade, tratou de emitir o referido "Termo", e que, curiosamente foi emitido somente após o RECORRENTE ter tomado ciência do Auto de Infração em 16/04/2007, esquecendo porém de providenciar a devida ciência à empresa MARBELA.

4. A recorrente protesta contra a aplicação da multa de ofício qualificada, por inaplicável, *“uma vez que a suposta exigência de recolhimento do IRRF, base da multa punitiva, foi cancelada, não havendo mais tributo a recolher, inexistindo o efetivo animus da sonegação fiscal”*. Afirma, ainda, que seria indispensável que o intuito doloso estivesse plenamente demonstrado na autuação, o que não teria ocorrido no caso concreto. Ademais, a autuação teria sido feita por presunção de pagamento de prêmios, o que reforçaria ainda mais a necessidade de prova da conduta dolosa. Invoca a súmula 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes e requer o cancelamento integral dos autos de infração. Na seqüência de seu raciocínio, requer a redução da multa aplicada ao percentual de 75%.

5. Invoca a aplicação do princípio da retroatividade benigna (art. 106 do CTN) em face das alterações ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996, introduzidas pela Lei nº 11.488/2007. Expõe suas razões para concluir que a multa de ofício enquadrada no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996 (150%) teria sido revogada pela nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007. Pede, então, o cancelamento do lançamento.

No mérito, traz os argumentos abaixo sintetizados:

1. Sobre a exigência do IRRF, afastada em primeira instância, afirma que a irregularidade apontada no lançamento pela Turma Julgadora não se caracteriza como vício formal, senão como vício material, devendo esse lançamento ser afastado definitivamente.

2. A recorrente lembra que constam dos autos seus livros diários, a comprovar a veracidade de sua receita, e que não há provas de que tenha havido pagamento de prêmios, o que teria sido suposto pelo Fisco. Os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS teriam sido lançados “*com fulcro no IRRF não comprovados*”. Conclui que “*com o cancelamento do IRRF, imposto principal do auto de infração, automaticamente cancela-se o IRPJ e contribuições em decorrência de que, a base de cálculo do imposto (IRPJ) e contribuições foram extraídos do IRRF*”.

3. A interessada retoma os questionamentos contra a multa qualificada, a qual considera insustentável por três razões, as quais resumo em duas: (i) a multa punitiva, em consequência da cisão ocorrida antes da notificação fiscal, não poderia, por responsabilidade tributária solidária, ser transferida à recorrente; discorre longamente sobre os conceitos de responsabilidade tributária, responsabilidade dos sucessores e responsabilidade dos sucessores na cisão; e (ii) toda a estrutura do procedimento fiscal teria sido calcada sobre o IRRF sobre prêmios. Tendo sido essa exigência cancelada, a multa “*transportada*” ao IRPJ e às contribuições sociais também o deveria ser.

4. Acerca da controvérsia estabelecida sobre o pagamento ou não de prêmios, aduz¹ que sempre afirmou, desde a fase de fiscalização, que não efetuou o pagamento de prêmios. Não estaria em questão o não pagamento de prêmios, uma vez que as máquinas efetivamente pagam prêmios, mas sim que a recorrente, como fornecedora dos equipamentos para os clientes, nos termos da legislação vigente, não era quem pagava os prêmios, pois estes eram de responsabilidade da operadora.

Sobre a contratação da FEESC (Fundação de Ensino da Engenharia de Santa Catarina), sustenta que “*A contratação da FEESC efetivamente ocorreu e na qualidade de FORNECEDORA de equipamentos a BRASMATIC tinha como exigência primeira para se credenciar junto à CODESC/LOTESC, apresentar laudo técnico do INEP, instituto ligado à FEESC e à UFSC — Universidade Federal de Santa Catarina, atestando que o equipamento atendia as exigências da legislação da CODESC/LOTESC*”, que transcreve.

Ainda, sobre os laudos emitidos pela FEESC, argumenta que o agente fiscal teria “*pinçado*” as partes que lhe interessavam para imputar à Brasmatic que ela pagava prêmios e, portanto, teria a obrigatoriedade da retenção e do pagamento do IRRF, tese acolhida pela DRJ Curitiba. Transcreve outros trechos dos laudos, e conclui que a Brasmatic estaria habilitada perante a CODESC como fornecedora de equipamentos a serem locados às diversas operadoras. Apresenta os documentos de CREDENCIAMENTO DE FORNECEDOR junto

¹ fls. 1752 e segs

àquele órgão, válidos, segundo afirma, para os anos de 2001, 2002 e 2003, objeto da autuação. Os pagamentos mensais feitos à CODESC decorreriam de imposição legal por sua condição de fornecedor, conforme Resolução CODESC/LOTEC n° 004/2000, que transcreve e junta aos autos.

Discorre sobre os procedimentos operacionais de abertura das máquinas, recolhimento de numerário, pagamento de prêmios dos apostadores e a parte do valor destinado ao cliente, e conclui que a interpretação dada pelo Fiscal às suas afirmações e respostas não corresponde à realidade dos fatos. Reafirma que desde o início forneceu ao Fisco a relação de seus clientes, e protesta contra o que chama "*fiscalização de cadeira*" e contra a recusa do agente fiscal em fazer qualquer diligência na empresa.

Ao final deste tópico, assim resume seus argumentos:

(i.) Era cadastrada na CODESC como FORNECEDOR.

(ii.) NÃO CUMPRIA exigências da CODESC para se credenciar como OPERADOR.

(iii.) Não tem em seu objeto social natureza que especifique a exploração de modalidades lotéricas para se credenciar como OPERADORA, conforme exigência legal;

(iv.) Pagava à CODESC mensalmente como RESPONSÁVEL (como se fosse Substituta Tributária) pelo recolhimento das tarifas pelos serviços de controle e fiscalização, que incidiam sobre os equipamentos credenciados, para poder arrendar aos OPERADORES suas máquinas;

Conclui, então, que quem realizava os pagamentos de prêmios eram os seus clientes, ou seja, os OPERADORES.

5. Reclama que os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS teriam sido feitos sem a subtração dos valores já recolhidos, informados em seus livros. Afirma erro na compreensão da DRJ de seus argumentos na peça impugnatória, e que em nenhum momento pretendeu a compensação de IRPJ e seus reflexos com IRRF. Faz juntar documento, intitulado **PLANILHA A**, mediante o qual busca demonstrar que é impossível que o IRPJ e contribuições, recolhidos antecipadamente, tenham sido compensados.

6. A recorrente volta a discorrer sobre a cisão total a que teria sido submetida a BRASMATIC, resultando em duas empresas (ITAPEMA e MARBELA), e sobre a responsabilidade solidária existente nessa hipótese. Sustenta que a DRJ ter-se-ia confundido, tratando o fato, por vezes, como cisão parcial. Afirma, ainda, que uma futura e hipotética execução fiscal sem a inclusão das duas pessoas jurídicas (AMERICAN IC, sucessora por incorporação de ITAPEMA; e MARBELA) no pólo passivo, seria nula de pleno direito. Reitera, então, aquilo que já pedira em preliminares, ou seja, a NULIDADE do auto de infração, caracterizado pela exclusão e não qualificação da sociedade MARBELA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA como sujeito passivo da suposta obrigação tributária.

7. A interessada protesta contra o que entende como cerceamento ao seu direito de defesa, o que teria ocorrido mediante a juntada dos documentos (fls. 1606/1618) relativos à DECISÃO SRRF/9ª RF/ DISIT N° 10, de 12 de janeiro de 2001, em resposta a consulta de contribuinte. Afirma que o agente fiscal se teria baseado nessa decisão para formar sua convicção, o que seria o mesmo que exigir o cumprimento de uma lei que não teria sido publicada. Ao ter em mãos esse documento, o Auditor-Fiscal teria se baseado em uma situação

“análoga” e não na situação “*real, efetiva e vinculada*” da recorrente, deixando de fazer as necessárias diligências na empresa. Também, por terem sido juntados posteriormente ao lançamento, a recorrente não teve oportunidade de se manifestar sobre eles, especialmente sobre o fato de que, naquela outra situação, o consultante era explorador de máquinas, situação diversa da que alega a ora recorrente. Pelo exposto, entende nulo todo o lançamento e o procedimento fiscalizatório.

Também teria ocorrido cerceamento ao direito de defesa pelo indeferimento imotivado, pela ótica da recorrente, do pedido de diligência. Afirma que a decisão recorrida “sequer mencionou ou manifestou, sobre os pedidos de diligências requeridos pelo RECORRENTE, restando, desta forma caracterizado o CERCEAMENTO DE DEFESA e nulidade do auto de infração, eivado por PRESUNÇÃO, uma vez que, a autoridade fiscal não suportou suas alegações com provas materiais que lhe dessem certeza e convicção de que a RECORRENTE realmente desembolsava valores a título de pagamento de prêmios”.

8. Conclui (fls. 1779 e segs.) com síntese de seus argumentos anteriores, no sentido da insuficiência probatória que autoriza a manutenção das exigências. Protesta, também contra a exigência da Taxa Selic, inaceitável para fins tributários por não ter sido criada por lei bem assim por possuir caráter de juros.

9. Ao final, pede o acolhimento integral das preliminares de nulidade e cerceamento do direito de defesa, além da reforma da decisão de primeira instância com o cancelamento total dos lançamentos.

Em 09/09/2009 foi recebido na Central de Atendimento ao Público deste CARF o requerimento de fls. 1830/1846 com aditamento ao recurso voluntário interposto pela interessada American Indústria e Comércio de Equipamentos Eletrônicos S/A. Em breve síntese, trata dos seguintes tópicos:

1. Confusão na identificação do sujeito passivo – Nulidade do lançamento.
2. Da decadência.
3. Princípio da verdade material – Presunção fiscal.
4. Aplicação indevida de multa punitiva e da falta de legislação específica (Atividade Diferenciada).
5. Equívoco na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (exclusão do PIS/COFINS).
6. Do afastamento da taxa de juros SELIC sobre a multa de Ofício.

Como a exoneração de crédito tributário superou o limite de alçada (R\$ 500.000,00), a Turma Julgadora também recorreu de ofício a este Colegiado. À época, esse procedimento era disciplinado pelo art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e, ainda, pela Portaria MF nº 375/2001.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA, Relator

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário interposto por American Indústria e Comércio de Equipamentos Eletrônicos S/A é tempestivo, e dele conheço.

Desde logo, esclareço que o conhecimento se restringe aos argumentos trazidos tempestivamente, na peça de fls. 1725/1783, apresentada em 08/04/2008. Quanto ao aditamento de fls. 1830/1846, recebido em 09/09/2009 na Central de Atendimento ao Público deste CARF, não o conheço por precluso, formalizado após o prazo recursal.

preliminares

Passo a apreciar as preliminares suscitadas pela recorrente.

A primeira delas requer a nulidade dos autos de infração por inobservância e erro na identificação do sujeito passivo. Afirma a recorrente que BRASMATIC DISTRIBUIDORA DE RECREATIVOS LTDA. teria sido submetida a cisão total, seguida de incorporação pelas sociedades MARBELA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA. e ITAPEMA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA. Por sua ótica, o lançamento não poderia ser efetuado exclusivamente em nome de uma única empresa sucessora (Itapema). Sustenta, ainda, que MARBELA jamais teria sido cientificada do auto de infração.

Constato que inexistem dúvidas acerca da cisão total da BRASMATIC ocorrida em 31/05/2004 (portanto, após os fatos geradores tributários objeto do presente processo), que deu origem a duas empresas, a saber, ITAPEMA e MARBELA, bem assim de que essas duas empresas são solidariamente responsáveis por eventuais dívidas tributárias da empresa cindida e extinta. Em primeira instância, assim se manifestou a autoridade julgadora:

Noutra vertente, a impugnante reclama que, além dela, o lançamento deveria ter em seu pólo passivo a sociedade Marbela Administração e Serviços Ltda, a quem qualifica (fls. 1.499) de “real sucessora da Brasmatic e em regular atividade”.

Com relação a essa linha de argumentos, cumpre ponderar que, conforme se vê às fls. 1.477-1.478, foi lavrado Termo de Sujeição Passiva por Responsabilidade, atribuindo àquela pessoa jurídica a condição de **sujeito passivo solidário**. Por conseqüência, já foi ela cientificada da existência do lançamento e de que o Fisco lhe atribuiu a condição de sujeito passivo solidário. Em assim sendo, no momento oportuno, também deverá ser chamada a responder pelo débito.

Por outro ângulo, voltem-se os olhos para as disposições pertinentes acordadas pelas partes no documento intitulado “Proposta, Justificativa e Protocolo de Cisão total da Brasmatic Distribuidora de Recreativos Ltda” devidamente registrado na Junta Comercial (fls. 475-480), *verbis*:

“h) as empresas MARBELA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA e ITAPEMA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA, na condição de sucessoras, assumem, solidariamente, todos os direitos e obrigações exclusivos da empresa cindida, inclusive

trabalhistas (artigos 10 e 448 da CLT), previdenciários (Lei 8.212/91) e tributários (artigo 132 do Código Tributário Nacional) atuais e futuros que possam vir a ocorrer;

h.1) fica resguardado, entretanto, às empresas MARBELA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA e ITAPEMA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA, o direito de regresso, tendo por finalidade a cobrança de valores de natureza trabalhista, previdenciária e tributária, sem prejuízo de quaisquer outros, que tenham sido desembolsados por uma, mas que estivessem sob a administração e responsabilidade da outra à época da ocorrência do fato, na proporção do Patrimônio Líquido cindido que lhes foi revertido;" (Sublinhei).

O mesmo compromisso constou da primeira alteração contratual da empresa Itapema Administração e Serviços Ltda (fls. 864-878) relativa à cisão, *verbis*:

"9) Em decorrência da cisão total, nos termos da Proposta, Justificativa e Protocolo (Documento nº 01), a Sociedade, na condição de Sucessora assume a responsabilidade pelos passivos trabalhistas e previdenciários dos funcionários da empresa cindida BRASMATIC DISTRIBUIDORA DE RECREATIVOS LTDA, referente a fatos jurídicos ocorridos anteriormente à presente data, bem como, solidariamente com a empresa MARBELA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA, pessoa jurídica brasileira de direito privado, com sede e foro na Calçada dos Lírios, nº 220, sala 3B, Centro Comercial Alphaville, Barueri, (...) assume as demais obrigações presentes e futuras, tais como eventuais passivos ocultos, ações de natureza cível ou tributária ainda sem trânsito em julgado, autuações, notificações ou quaisquer procedimentos que venham a ser intentados contra a Sociedade, ou contra a BRASMATIC DISTRIBUIDORA DE RECREATIVOS LTDA ou a MARBELA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA, referentes a fatos geradores ocorridos até a presente data e que não constem na parcela cindida destacada nas demonstrações financeiras utilizadas como base para a referente cisão, que serão de responsabilidade de ambas as empresas na proporção das respectivas parcelas no patrimônio cindido, qual seja, de 50% para cada empresa;

9.1) fica resguardado, entretanto, às empresas MARBELA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA e ITAPEMA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA, o direito de regresso entre si e contra as empresas JOGOBRAS DO BRASIL LTDA (...) e SUL MATIC ADMINISTRADORA DE BENS LTDA (...) e suas sucessoras, tendo por finalidade a cobrança de valores de natureza trabalhista, previdenciária e tributária, sem prejuízo de quaisquer outros, que tenham sido desembolsados por uma, mas que estivessem sob a administração e responsabilidade da outra à época da ocorrência do fato, na proporção do Patrimônio Líquido cindido que lhes foi revertido."

Como se vê, ao formalizar a cisão as duas pessoas jurídicas interessadas reconheceram de forma expressa que cada uma delas respondia solidariamente

pelos débitos de natureza trabalhista, previdenciária e tributária da empresa cindida, com direito de regresso contra a outra.

A pretensão da contribuinte somente faria algum sentido se sua responsabilidade fosse subsidiária. Todavia, estando estipulado de forma inequívoca que sua responsabilidade é solidária, e que tem direito de regresso contra a outra beneficiária dos bens vertidos na cisão, é descabida sua pretensão. De qualquer forma, caso persista convicta de que a outra pessoa jurídica também deverá ser chamada para satisfazer o débito, e que o Termo de Sujeição Passiva por Responsabilidade de fls. 1.477-1.478 não contempla de forma satisfatória sua pretensão, poderá formular tal pleito ao Juízo encarregado de eventual execução forçada futura, caso a outra pessoa jurídica não figure também como executada.

As disposições contratuais acima transcritas, como não poderia deixar de ser, estabelecem direitos e deveres previstos em lei, especialmente o art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/1977, *verbis*:

Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

[...]

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

[...]

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

[...]

O instituto da solidariedade em matéria tributária é regulado pelos arts. 124 e 125 da Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional:

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.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles,

subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Como se vê, a responsabilidade solidária entre MARBELA e ITAPEMA (ou sua sucessora por incorporação American IC) decorre expressamente da lei, corroborada pela vontade das partes, mediante dispositivos contratuais. E, para alcance dos efeitos da solidariedade, bem podemos nos valer do Código Civil em vigor (disposições semelhantes já se encontravam no Código pretérito):

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

[...]

Art. 275. O credor tem direito a exigir e receber de um ou de alguns dos devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum; [...].

Parágrafo único. Não importará renúncia da solidariedade a propositura de ação pelo credor contra um ou alguns dos devedores.

Solidários os devedores, afirma a recorrente que seria nulo o procedimento do Fisco, ao constituir o crédito tributário tendo no pólo passivo exclusivamente a interessada.

Não lhe assiste razão por dois motivos.

O primeiro é que o outro sujeito passivo solidário, MARBELA, ao contrário do que afirma a recorrente, foi sim cientificado dos autos de infração e de sua responsabilidade solidária sobre os créditos tributários ali constituídos. À fl. 1721 encontro Aviso de Recebimento de correspondência enviada à Marbela em 26/04/2007², contendo Termo de Verificação Fiscal e anexo, Autos de Infração e Termo de Sujeição Passiva por Responsabilidade, devolvida pelos Correios com a indicação “desconhecido”. Diante da impossibilidade de ciência por via postal, a Autoridade Administrativa lançou mão da ciência por edital, datado de 23/05/2007 (vide fl. 1721). Não localizei, nos autos, impugnação por parte da MARBELA. Não vislumbro, aqui, qualquer nulidade.

Mas ainda que assim não fosse, ou que por hipótese se pudesse arguir alguma nulidade ou impropriedade na forma pela qual foi dada ciência à MARBELA, isso de forma alguma contaminaria os créditos tributários em si, nem a relação entre o sujeito ativo da obrigação tributária e o sujeito passivo American IC (sucessor por incorporação de ITAPEMA). É que é da própria essência da solidariedade que o credor possa exigir a dívida integral ou parcialmente de todos ou de qualquer um dos devedores solidários. Veja-se, a propósito, o teor de recente decisão do Superior Tribunal de Justiça³ (grifos no original):

² Lembrar que os autos de infração foram lavrados em data muito próxima, a saber, 16/04/2007, fl. 1304.

³ EREsp 446.955-SC (2005/0076989-6), de 09/04/2008, publicado no DJ de 19/05/2008. Relator Min. Luiz Fux.

[...] 8. O artigo 124, do Codex Tributário, ao tratar da solidariedade na seara tributária, fixa que a mesma não comporta benefício de ordem (parágrafo único) quando se estabeleça entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) e entre as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II), o que importa em evidente tautologia, uma vez que a inaplicabilidade do benefício excussionis decorre da essência do instituto em tela. 9. Deveras, na obrigação solidária, dessume-se a unicidade da relação tributária em seu pólo passivo, autorizando a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer dos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável). Nestes casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma respondem in totum et totaliter pela dívida integral. [...]

Não faço reparo, portanto, à decisão recorrida quanto a este aspecto e rejeito esta preliminar de nulidade.

Ainda em preliminares, a interessada requer o reconhecimento da decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, mesmo que de ofício, independentemente de questionamento. Reporta-se, ainda, à peça impugnatória. Sobre essa matéria, deixo para me manifestar ao final do voto, visto que poderá ser influenciada por aspectos tais como a presença ou não de intuito doloso e a manutenção ou não da qualificação da multa de ofício aplicada.

A seguir, a recorrente requer o cancelamento dos autos de infração em face da inaplicabilidade, por sua ótica, da multa de ofício qualificada de 150% e, ainda, a redução dessa multa ao patamar de 75%, o que entendo tratar-se de pedido subsidiário. Como se vê, é matéria de mérito, a ser apreciada adiante. O mesmo ocorre com sua interpretação acerca da revogação da multa de ofício enquadrada no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996 (150%), em face da nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 o que, no entender da recorrente, daria causa ao cancelamento do lançamento. Não vislumbro, aqui, qualquer causa de nulidade; do mérito da questão, tratarei oportunamente, na sequência deste voto.

Finalmente, nesta seção dedicada às preliminares, devo apreciar o protesto da interessada contra o que entende como cerceamento ao seu direito de defesa, o que teria ocorrido mediante a juntada dos documentos (fls. 1606/1618) relativos à DECISÃO SRRF/9ª RF/DISIT Nº 10, de 12 de janeiro de 2001, em resposta a consulta de contribuinte. Afirma que o agente fiscal se teria baseado nessa decisão para formar sua convicção, o que seria o mesmo que exigir o cumprimento de uma lei que não teria sido publicada. Ao ter em mãos esse documento, o Auditor-Fiscal teria se baseado em uma situação “análoga” e não na situação “real, efetiva e vinculada” da recorrente, deixando de fazer as necessárias diligências na empresa. Também, por terem sido juntados posteriormente ao lançamento, a recorrente não teve oportunidade de se manifestar sobre eles, especialmente sobre o fato de que, naquela outra situação, o consulente era explorador de máquinas, situação diversa da que alega a ora recorrente. Pelo exposto, entende nulo todo o lançamento e o procedimento fiscalizatório.

Não lhe assiste razão. Em nenhum momento a citada decisão serviu de embasamento para o lançamento, tendo sido os enquadramentos legais adequada e

oportunamente citados, dando azo à perfeita compreensão por parte da atuada sobre as infrações que lhe eram imputadas e permitindo seu direito à ampla defesa. A referida solução de consulta foi simplesmente mencionada⁴ ao final do item 8.1 do Termo de Verificação Fiscal, à fl. 1241, após a exaustiva descrição (17 folhas), pelo Auditor-Fiscal atuante, das infrações por ele apuradas, no que tange à forma de tributação, base de cálculo, alíquotas, vencimento, responsabilidade tributária, entre outros aspectos.

Ao rejeitar esses argumentos, a autoridade julgadora em primeira instância foi ao cerne da questão quando assim se manifestou:

É óbvio que o atuante apenas pretendeu relatar a conformidade entre o seu e o entendimento anteriormente veiculado por unidade da Administração Tributária, mas voltado a um caso concreto e desprovido de força vinculante. A informação nada acrescenta, assim como sua supressão em nada prejudica o lançamento.

[...]

Certamente, o atuante se absteve de juntar cópia da solução de consulta por duas razões: primeiro, por força do sigilo fiscal, tendo em vista tratar-se de outro contribuinte; e segundo, porque em nada contribuiria, já que proferida em face de caso concreto e com efeitos circunscritos à consulente. Entretanto, seja para evidenciar que seu conteúdo em nada influi na solução dos pontos controvertidos nestes autos, seja para evitar que a contribuinte prossiga alegando cerceamento de defesa, anexo aos autos (fls. 1.606-1.618), cópia do aludido documento, após suprimir os dados identificadores da empresa consulente.

É claro que, se o Auditor-Fiscal mencionou essa solução de consulta, é porque, em seu entendimento, a situação ali analisada se assemelhava à situação concreta por ele examinada. O que, em absoluto, significa que se tenha absterido de investigar a fundo as particularidades que se lhe apresentavam. Subscrevo a conclusão de que a informação nada acrescenta (ainda que posteriormente ao lançamento, por ocasião do julgamento em primeira instância), assim como sua supressão em nada prejudica o lançamento ou a defesa da contribuinte. Observe-se que o argumento da defesa de que a interessada seria fornecedora (e não operadora) de máquinas de videoloteria vem desde a impugnação, o que corrobora o entendimento de que sua defesa não ficou prejudicada pelo desconhecimento do conteúdo da solução de consulta, na qual a consulente seria exploradora das máquinas.

Forte no exposto, rejeito igualmente essa preliminar de nulidade.

Também teria ocorrido cerceamento ao direito de defesa pelo indeferimento imotivado, pela ótica da recorrente, do pedido de diligência. Afirma que a decisão recorrida *“sequer mencionou ou manifestou, sobre os pedidos de diligências requeridos pelo RECORRENTE, restando, desta forma caracterizado o CERCEAMENTO DE DEFESA e nulidade do auto de infração, eivado por PRESUNÇÃO, uma vez que, a autoridade fiscal não suportou suas alegações com provas materiais que lhe dessem certeza e convicção de que a RECORRENTE realmente desembolsava valores a título de pagamento de prêmios”*.

Mais uma vez, não lhe assiste razão. A realização de diligência não se constitui em direito subjetivo do contribuinte, mas sim em prerrogativa da autoridade julgadora, na situação em que considerá-la necessária a dirimir dúvidas que estejam a obstaculizar a decisão a ser tomada. Também não deve ser usada a diligência para formar ou

⁴ No mesmo sentido, [...], tem-se a solução de consulta SRRF/9ª RF/DISIT 10, de 12 de janeiro de 2001.

complementar provas a cargo de quaisquer das partes no processo. É o que se depreende da leitura do *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, a seguir transcrito:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Ora, em se tratando de provas materiais, a serem produzidas pelas partes, a autoridade julgadora em primeira instância considerou desnecessária a “*verificação de seus acervos contábeis*” requerida pela interessada, visto que já constavam dos autos cópias de extensas partes desses assentamentos, com as respectivas análises pelo Auditor-Fiscal autuante. Análises essas, diga-se, que conduziram, juntamente com outros elementos, à conclusão da omissão de receitas e de pagamentos a beneficiários não identificados, afinal objeto de autuação. Esse aspecto ficará mais bem elucidado adiante, quando se analisar o mérito da autuação. Por ora, é suficiente dizer que, da mesma forma que a turma julgadora *a quo*, considero as provas dos autos suficientes para a formação de minha convicção, e que quaisquer outras provas teriam natureza essencialmente documental, recaindo o ônus de produzi-las sobre a parte a quem eventualmente aproveitariam, descabendo a realização de diligência com essa finalidade.

mérito

Inicialmente, sobre a exigência do IRRF, afastada em primeira instância, afirma a recorrente que a irregularidade apontada no lançamento pela Turma Julgadora não se caracteriza como vício formal, senão como vício material, devendo esse lançamento ser afastado definitivamente.

As preocupações da recorrente nesse sentido não procedem. O acórdão recorrido, de fato, afastou integralmente a exigência correspondente ao imposto de renda na fonte, mas não por qualquer vício formal, e sim porque os fatos descritos e comprovados nos autos não correspondiam, pela ótica da autoridade julgadora, à norma legal invocada para a exigência do tributo. Os seguintes excertos bem esclarecem sobre os fundamentos da decisão:

Persuado-me, portanto, de que, existindo certeza absoluta de que o fato gerador do tributo consiste no recebimento de lucros decorrentes de prêmios em dinheiro obtidos em sorteios de qualquer espécie – aí incluídas as máquinas caça-níqueis -, e estando essa hipótese sujeita à tributação prevista no art. 676 do RIR/99, a mera circunstância de não terem sido identificados os beneficiários carece do condão de submeter esse fato à tributação encartada no art. 674 do RIR/99, até pela ressalva inculpada no final do artigo, relativamente ao disposto em normas especiais.

[...]

Em face do exposto, entendo que deve ser cancelada a exigência do imposto de renda retido na fonte, no importe de R\$ 92.590.890,49, com os consectários respectivos, porquanto fulcrada, indevidamente, no art. 674 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/99), que não incide sobre os rendimentos pagos pela contribuinte.

Devem ser mantidas, contudo, as demais parcelas do lançamento, alusivas ao IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, porquanto ficou demonstrado que os valores

dos prêmios pagos foram efetivamente omitidos das receitas da empresa que explorou as máquinas.

Portanto, o vício que levou ao afastamento da exigência do imposto de renda na fonte é de natureza material, e não formal, como receia a recorrente.

Ressalto, aqui, que a decisão de primeira instância não é ainda definitiva, sendo certo que seus fundamentos serão apreciados quando da análise do recurso de ofício, adiante, neste mesmo voto.

Na sequência, a recorrente lembra que constam dos autos seus livros diários, a comprovar a veracidade de sua receita, e que não há provas de que tenha havido pagamento de prêmios, o que teria sido suposto pelo Fisco. Os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS teriam sido lançados *“com fulcro no IRRF não comprovados”*. Conclui que *“com o cancelamento do IRRF, imposto principal do auto de infração, automaticamente cancela-se o IRPJ e contribuições em decorrência de que, a base de cálculo do imposto (IRPJ) e contribuições foram extraídos do IRRF”*.

Equivoca-se a recorrente em suas conclusões. Conforme visto anteriormente, a decisão de primeira instância teve por comprovados os pagamentos de prêmios, mantendo as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. O IRRF foi afastado, não porque os pagamentos não tenham existido, mas sim porque a norma aplicável para sua exigência seria outra, no entender da autoridade julgadora *a quo*. De nenhuma forma o IRRF se caracteriza como *“principal”* em relação aos demais tributos, como quer a recorrente. Na verdade, sua incidência é independente da incidência do IRPJ (este, sim, principal em relação à CSLL, PIS e COFINS), e os autos somente são reunidos em um mesmo processo porque apurados em um mesmo procedimento de fiscalização e dependentes dos mesmos elementos de prova (art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/1972). As bases de cálculo do IRPJ e das contribuições não foram extraídas do IRRF, mas sim calculados a partir dos pagamentos de prêmios não registrados na contabilidade. Assim, não se verifica a relação automática de causa e efeito desejada pela recorrente.

Chegamos, então, ao ponto central a ser enfrentado, que diz respeito ao pagamento de prêmios. Como bem ressaltado pela recorrente, não há controvérsias sobre se as máquinas de videoloteria pagavam ou não prêmios. É de sua natureza ou, melhor dizendo, da natureza da exploração de quaisquer jogos do gênero, o pagamento de prêmios, sem o que tais modalidades sequer existiriam. O que se discute é quem seria efetivamente o responsável por esses pagamentos, na condição de explorador do jogo.

Afirma o Fisco que a Brasmatic o seria, escorado principalmente na análise dos lançamentos contábeis da interessada e nas informações prestadas durante o curso da fiscalização, bem assim nas informações que não foram prestadas, por exemplo, sobre os *“relatórios de arrecadação”* mencionados na contabilidade mas nunca trazidos à luz e sobre os contratos com terceiros, supostamente clientes da contribuinte.

A interessada refuta essas afirmações, dizendo-se credenciada junto à LOTESC na qualidade de fornecedora de equipamentos, e não de operadora. A fornecedora, afirma, é proprietária dos equipamentos e os cede, mediante locação, a terceiros, os ditos operadores. Esses, sim, é que seriam os responsáveis pelos pagamentos dos prêmios e, nessa condição, deveriam contabilizar integralmente os valores apostados e os prêmios pagos, além de prestar contas ao Fisco sobre os tributos incidentes.

De pronto, observo que a interessada se atém aos aspectos formais, apresentando provas de seu credenciamento junto aos órgãos estaduais na condição de fornecedora de equipamentos e afirmando a impossibilidade de se credenciar na condição de operadora. Aquele credenciamento (de fornecedora), ou mesmo a falta deste (de operadora), não impede a prática de fato da atividade de exploração, sujeita à incidência tributária, e são os aspectos fáticos que devem ser minuciosamente examinados.

Antes, porém, cabem duas observações sobre os referidos aspectos formais de credenciamento. A primeira é que a atividade de fornecedor de equipamentos, para a qual a interessada se encontrava credenciada, aparentemente era realmente exercida, como indicam os lançamentos contábeis que dão conta de “aluguéis” (fl. 1085), “relatório locação” (fl. 1085), “locação” (fl. 1088/1092) e “aluguel” (fls. 1093/1094 e 1097/1105), sempre em lançamentos por totais mensais, ao final de cada mês, ao longo de todo o período fiscalizado. Essas receitas, diga-se, não foram incluídas pelo Fisco no cálculo dos tributos lançados aqui discutidos, e a atividade de fornecedor, pelo visto, exercida, bem pode justificar os pagamentos mensais feitos à LOTESC, conforme alegação da recorrente.

A segunda observação é que a Resolução CODESC/LOTESC nº 004/2000 (fls. 1812/1824) exige que o fornecedor especifique em seu objeto social a exploração de jogos eletrônicos (art. 36), enquanto que ao operador caberia especificar a exploração de modalidades lotéricas (art. 45). Textualmente (grifos não constam do original):

Art. 36 — O proprietário ou arrendador dos equipamentos, pessoa jurídica legalmente constituída, será denominado como “Fornecedor” e deverá cadastrar-se na CODESC/LOTESC, através da apresentação dos seguintes documentos:

I - instrumento de constituição da empresa e últimas alterações, se for o caso, cujo objeto social especifique a exploração de jogos eletrônicos, demonstrando capital social integralizado igual a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), no mínimo;

[...]

Art. 45 - A empresa interessada em operar equipamentos de videoloteria, denominada “Operadora”, deverá requerer a emissão da Autorização para Operação, com antecedência mínima de 30 (trinta dias) da data prevista para início das atividades, juntamente com os seguintes documentos e requisitos, em duas vias, com folhas numeradas e rubricadas:

I - instrumento de constituição da empresa e últimas alterações, se for o caso, cujo objeto social especifique a exploração de modalidades lotéricas, demonstrando capital social integralizado igual a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), no mínimo;

Ora, a pessoa jurídica Brasmatic apresentava seu objeto societário como segue, vide Contrato Social datado de 01/10/1999, fls. 382/393:

CLÁUSULA 2ª A sociedade tem por objeto:

(I) a distribuição, importação, exportação, compra, venda, locação, reparação, manutenção e conservação de equipamentos eletrônicos e elétricos de jogos e divertimentos em geral,

- (II) *exploração de recintos, de feiras e parques de atrações infantis, em locais próprios ou locados, ou concedidos sua exploração a terceiros e qualquer outra atividade relacionada com o referido lazer;*
- (III) *prestação de serviços de assistência técnica e a realização de assessoramento a quaisquer empresas para a implementação de sistemas de informação, gestão com relação ao desenho artístico, software, hardware, publicidade e promoção relacionados com todos os acima mencionados aparelhos; e*
- (IV) *a participação em outras sociedades e empreendimentos, independentemente de sua forma jurídica.*

Ou seja, textualmente não atendia aos requisitos nem para fornecedora, nem para operadora. Não obstante, uma leitura menos literal do inciso I poderia dar guarida a ambas as atividades. Possivelmente, essa leitura “*menos literal*” foi feita pela LOTESC de forma a permitir o credenciamento da interessada como fornecedora de equipamentos, o que não significa que o mesmo não pudesse ocorrer para a atividade de operadora. Também não encontro na legislação colacionada qualquer vedação expressa a que uma empresa credenciada como fornecedora pudesse simultaneamente se credenciar e exercer as atividades de operadora. Perde força, também por este motivo, a alegação da interessada de que estaria impedida de se credenciar como operadora, por não cumprir os requisitos para tanto.

Mas, como anteriormente ressaltado, não são os aspectos formais que devem merecer maior atenção, e sim os aspectos materiais, ou seja, se existem provas suficientes para o convencimento de que a interessada de fato exercia a exploração dos jogos mediante o uso de máquinas de videoloteria de sua propriedade.

Desde o início, chamou a atenção da fiscalização o registro contábil, em lançamentos diários, de receitas com histórico mencionando “*N/RECEB DIVS CFE RELATÓRIO ARRECADAÇÃO*”, em conta intitulada “*SERVIÇOS PROFISSIONAIS*”, no ano-calendário 2001 (fls. 1081/1085). A partir do ano-calendário 2002, a conta creditada passou a intitular-se “*30063 ARREC MAQ RECRE TIPO C GRANDES*” (fls. 1043 e 1071) e os históricos dos lançamentos diários passaram a registrar “*RECEITA data xx/xx/xxxx*” (fls. 1088 e segs.). Esses registros motivaram o Termo de Intimação nº 03/2006 (fls. 604 e segs.), especialmente os itens 3 e 4, mediante o qual a interessada foi intimada a informar e comprovar como eram operacionalizadas as transferências entre suas contas “*CAIXA*” e os pagamentos e recebimentos lançados nessas mesmas contas.

A resposta (fl. 620), assinada Sr. José Acácio Piccinini, foi veiculada nos seguintes termos:

- 3) Os recebimentos da empresa eram provenientes da coleta das máquinas de diversões eletrônicas, nos diversos locais onde estas estavam instaladas, por funcionários da própria empresa. A coleta feita por esses funcionários era feita mediante a abertura de cada máquina da qual era retirado o dinheiro em espécie (as máquinas são acionadas pela introdução de moedas ou cédulas de dinheiro), pagos os prêmios dos apostadores e a parte do valor destinado ao cliente. De posse dos valores coletados o funcionário voltava para a empresa entregando o numerário ao caixa. As transferências entre matriz e filial são feitas em espécie, igualmente por funcionários de total confiança que fazem o transporte deste.

A partir dessa resposta, a inescapável conclusão é de que a interessada, de fato, operava as máquinas de videoloteria, simplesmente remunerando, mediante comissão (“*a parte do valor destinado ao cliente*”) os donos dos locais onde as máquinas ficavam instaladas. Observe-se: os valores das máquinas eram “*coletados*” por funcionários de confiança da interessada, o que denota que esses valores lhe pertenciam. Em nenhum momento se afirmou que os funcionários iriam ao local da instalação das máquinas receber algum tipo de remuneração devida por locação, mas sim que procediam à abertura das máquinas e retirada do numerário ali contido.

A interessada suscita dúvidas quanto a esta interpretação, alegando que o pagamento dos prêmios aos apostadores era feito instantaneamente, no momento mesmo do jogo, e que jamais poderia ser feito posteriormente, da forma descrita, quando da abertura da máquina. De fato, é da natureza desse tipo de jogo a premiação instantânea, feita com recursos contidos na própria máquina. No entanto, é de se considerar a hipótese de que determinado prêmio fosse superior aos recursos da máquina. Tal hipótese é contemplada pelo art. 14 da Resolução CODESC/LOTESC nº 04/2000 (fl. 1807), nos seguintes termos:

Art. 14 — No caso de prêmios que ultrapassem a capacidade dos equipamentos que possuam dispositivo de pagamento automático, a parte do prêmio que não for paga automaticamente deve ser quitada pelo operador através de um pagamento manual, que será por ele contabilizado no equipamento. Os equipamentos devem interromper as jogadas, emitindo sinal luminoso e/ou sonoro, só voltando a operar normalmente após o pagamento manual.

Com isso, considero esclarecido o “*pagamento dos prêmios dos apostadores*” no momento da abertura da máquina, referido na resposta da contribuinte. Trata-se da parcela do prêmio que tenha eventualmente ultrapassado a capacidade do equipamento, pago manualmente pelo responsável pelo estabelecimento onde se encontrava instalado e registrado (ou contabilizado, nos termos da norma) no próprio equipamento.

A recorrente deixa de produzir a principal prova em suporte de suas alegações de que se tratava de mera fornecedora (e locadora) de equipamentos: os contratos de locação firmados com os supostos operadores, nos quais estivesse claramente fixada a função de cada parte contratante (fornecedor e operador) e a remuneração ajustada, além de fazer a vinculação entre as máquinas objeto de locação em cada contrato e os valores constantes dos “*relatórios de arrecadação*” mencionados nos registros contábeis. Tais relatórios, repito, também nunca foram apresentados pela interessada, apesar de intimação específica para tanto (fls. 845/846):

- 1.1. Informar se existem outros laudos de distribuição de prêmios e, em caso afirmativo, apresentar os respectivos laudos;
- 1.2. Apresentar os contratos existentes com terceiros;
- 1.3. Apresentar demonstrativo que aponte a quantidade de máquinas relativas a um determinado laudo, o(s) local(is) de sua(s) instalações/operações.
- 1.4. Apresentar os relatórios de arrecadação existentes, [...].
- 1.5. Caso os relatórios acima solicitados não distingam o quanto foi arrecadado por máquina ou conjunto de máquinas, conjunto formado por laudo, apresentar critério de distribuição do numerário arrecadado por máquina/grupo e, demonstrativo do rateio. [...].

Em sua resposta (fls. 847/848), assinada pelo mesmo Sr. José Acácio Piccinini que subscreveu a resposta anterior, a interessada busca, inicialmente, inquirir de dúvidas as informações anteriormente prestadas, dizendo-as preparadas “*por pessoa sem as informações reais do ciclo operacional vinculado ao objeto social deste contribuinte, bem como conhecimentos da fonte produtora*”. Ora, principalmente porque inscritas pela mesma pessoa, tal afirmação deveria estar acompanhada de minuciosos esclarecimentos e provas sobre os procedimentos operacionais da empresa, de tal forma a conseguir modificar as informações anteriores. Não é o que se verifica. O contribuinte se limita a requerer uma série de verificações em seus acervos contábeis. Tais verificações foram de fato feitas pelo Fisco, tanto assim que conduziram às conclusões que baseiam a autuação. Por óbvio, em se tratando de acusação de omissão de receitas, os registros contábeis não haveriam mesmo de dar conta das receitas tidas por omitidas.

Ao final, resta intocada a conclusão do Fisco de que a exploração do jogo era feita diretamente pela interessada, proprietária das máquinas, mediante pagamento de remuneração aos donos dos locais de instalação, e que os valores por ela arrecadados e contabilizados se encontravam líquidos das premiações pagas. Sob esse aspecto, é de se manter o lançamento.

No que tange especificamente aos valores que lhe são exigidos, a recorrente reclama que os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS teriam sido feitos sem a subtração dos valores já recolhidos, informados em seus livros. Afirma erro na compreensão da DRJ de seus argumentos na peça impugnatória, e que em nenhum momento pretendeu a compensação de IRPJ e seus reflexos com IRRF. Faz juntar documento, intitulado **PLANILHA A**, mediante o qual busca demonstrar que é impossível que o IRPJ e contribuições, recolhidos antecipadamente, tenham sido compensados.

Em primeira instância, assim se pronunciou a autoridade julgadora:

Outra reclamação da impugnante, vertida no item “1.11. Do Resumo do auto de Infração” (fls. 1.537-1.538), é que, no cálculo do IRRF, não teriam sido consideradas as importâncias desembolsadas, constantes do seu Anexo D, estampado às fls. 1.595.

A alegação não procede. A impugnante milita em equívoco. Ocorre que o lançamento tem por base apenas a receita omitida, ou seja, a parcela excedente à receita já declarada, sobre a qual incidiram os recolhimentos efetuados - conforme ficou claro no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.243 e fls. 1.245). Descabe, portanto, transferir para a receita omitida os tributos que incidiram sobre a receita declarada.

Realmente, a então impugnante nunca pretendeu a compensação de IRPJ recolhido anteriormente com o IRRF lançado de ofício, como facilmente se depreende da leitura de sua peça impugnatória. Por outro lado, considero lapso manifesto a menção ao IRRF pela autoridade julgadora no parágrafo acima. A turma julgadora compreendeu perfeitamente a pretensão da recorrente e assim dela tratou. Tanto isso é verdade que, no parágrafo seguinte, se refere ao lançamento que tem por base a receita omitida, ou seja, a parcela excedente à receita já declarada, sobre a qual incidiram os recolhimentos efetuados. Inequivocamente, está a tratar do IRPJ, esclarecendo que o tributo (IRPJ) anteriormente recolhido extingue a obrigação tributária (igualmente de IRPJ) correspondente às receitas declaradas, e que sua utilização para

reduzir o tributo lançado (mais uma vez, IRPJ) sobre receitas omitidas implicaria dupla utilização dos pagamentos.

Vencido este ponto, é de se examinar sua **PLANILHA A** (fls. 1792/1793), a ver se se presta aos fins pretendidos pela recorrente. E aqui não lhe assiste melhor sorte. A planilha de fl. 1792 se limita a relacionar o IRPJ, para cada período de apuração trimestral, conforme apurado pelo Fisco. Por exemplo, o valor de R\$ 1.045.712,47 corresponde ao IRPJ (imposto mais adicional) lançado de ofício no primeiro trimestre de 2001, demonstrado às fls. 1296 e 1297. Conforme esclarecido, tal valor se refere somente às receitas omitidas (totalização da coluna E do demonstrativo de fls. 1255/1258, nos meses de janeiro a março de 2001, receitas de apostas não contabilizadas, em idêntico valor aos prêmios pagos e igualmente não contabilizados) e nele não estão incluídas as receitas contabilizadas e tempestivamente oferecidas à tributação. Do montante apurado pelo Fisco, a recorrente pretende excluir a quantia de R\$ 365.454,72, correspondente a pagamentos anteriores, chegando a um valor de IRPJ + adicional de R\$ 680.257,75. Ora, tais pagamentos, especificados também no Termo de Verificação Fiscal à fl. 1223 (os valores são, na maioria dos casos, idênticos àqueles relacionados pela recorrente) correspondem ao tributo incidente sobre receitas declaradas, e não podem se contrapor ou reduzir o tributo lançado sobre receitas omitidas. De fato, os pagamentos de IRPJ apontados pela recorrente não foram compensados com o IRPJ lançado de ofício, nem deveriam ou poderiam sê-lo.

Quanto ao demonstrativo de fl. 1793, não vislumbro de que forma poderia demonstrar ou comprovar a pertinência da compensação pretendida pela recorrente. Também não identifique em qualquer parte dos autos referência ou comprovação de recolhimentos de quaisquer das contribuições objeto de lançamento.

multa

Passo a apreciar os diversos argumentos trazidos pela recorrente contra a multa proporcional aplicada no lançamento, no percentual de 150%.

Em primeiro lugar, afirma a recorrente que toda a estrutura do procedimento fiscal teria sido calcada sobre o IRRF sobre prêmios. Tendo sido essa exigência cancelada, em primeira instância, a multa “*transportada*” ao IRPJ e às contribuições sociais também o deveria ser. Afirma também a recorrente que “*uma vez que a suposta exigência de recolhimento do IRRF, base da multa punitiva, foi cancelada, não havendo mais tributo a recolher, inexistindo o efetivo animus da sonegação fiscal*”.

Esse mesmo argumento já foi enfrentado neste voto, apenas tratando dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), e não das multas. Conforme visto anteriormente, a decisão de primeira instância teve por comprovados os pagamentos de prêmios, mantendo as exigências dos quatro tributos referidos. O IRRF foi afastado, não porque os pagamentos não tenham existido, mas sim porque a norma aplicável para sua exigência seria outra, no entender da autoridade julgadora *a quo*. De nenhuma forma o IRRF se caracteriza como “*principal*” em relação aos demais tributos, como quer a recorrente. Na verdade, sua incidência é independente da incidência do IRPJ (este, sim, principal em relação à CSLL, PIS e COFINS), e os autos somente são reunidos em um mesmo processo porque apurados em um mesmo procedimento de fiscalização e dependentes dos mesmos elementos de prova (art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/1972). As bases de cálculo do IRPJ e das contribuições não foram extraídas do IRRF, mas sim calculados a partir dos pagamentos de prêmios não registrados na contabilidade. Assim, não se verifica a relação automática de causa e efeito desejada pela recorrente. Esse

mesmo raciocínio se aplica à multa proporcional. Mantido o principal, a multa que lhe é acessória deve acompanhá-lo.

A seguir, a recorrente requer o cancelamento dos autos de infração em face da inaplicabilidade, por sua ótica, da multa de ofício qualificada de 150% e, ainda, a redução dessa multa ao patamar de 75%, o que entendo tratar-se de pedido subsidiário. Afirmo, ainda, que seria indispensável que o intuito doloso estivesse plenamente demonstrado na autuação, o que não teria ocorrido no caso concreto. Ademais, a autuação teria sido feita por presunção de pagamento de prêmios, o que reforçaria ainda mais a necessidade de prova da conduta dolosa. Invoca a súmula 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes e requer o cancelamento integral dos autos de infração. Na seqüência de seu raciocínio, requer a redução da multa aplicada ao percentual de 75%.

Já me manifestei anteriormente no sentido de que qualquer hipotética irregularidade no que toca às multas aplicadas jamais poderia dar azo ao cancelamento integral do lançamento. Resta verificar se é caso de reduzir a multa qualificada de 150% ao seu percentual básico de 75%, como protesta a recorrente.

A qualificação da multa busca seu fundamento nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.52/1964. De especial interesse ao caso vertente é o inciso I do art. 71, o qual cuida de sonegação fiscal, a seguir transcrito:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

[...]

Já no lançamento, o Auditor-Fiscal autuante justificou a qualificação da multa nos seguintes termos (fls. 1246/1247):

O inciso I do art. 71 da Lei 4.502/64 reza que sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. Dolo é a vontade conscientemente dirigida ao fim de obter um resultado criminoso ou de assumir o risco de o produzir, risco que a contribuinte assumiu, em tese, ao não contabilizar os valores de prêmio distribuídos e do imposto de renda na fonte, bem como não proceder ao repasse deste aos cofres públicos, uma vez que não temos como ter certeza da sua retenção ou não, de não apresentar os chamados por ela de "contratos de locação", laudos de distribuição de prêmios, demonstrativos diversos, os quais foram solicitados nos Termos de Intimação nºs 06/2006 e 02/2007.

Em primeira instância, a multa qualificada foi mantida, nos seguintes termos (fl. 1643):

O pagamento de prêmios é inerente à atividade de máquinas caça-níqueis. Aliás, o pagamento de prêmios em percentual mínimo sobre a arrecadação é pressuposto legal para a exploração da atividade. Logo, em se tratando de evento efêmero que necessariamente ocorreria reiteradas vezes, enquanto persistisse a exploração, deveria a fonte pagadora manter mecanismos eficazes de registros, tanto

em suas máquinas como em sua contabilidade, que viabilizassem o recolhimento dos tributos e eventual fiscalização.

Navegando em direção contrária, a empresa se absteve de registrar os pagamentos de prêmios, bem como os verdadeiros montantes dos valores que ingressaram em suas máquinas. Não há dúvida de que o fez no propósito inequívoco de furtar-se ao recolhimento dos tributos. Essa convicção se reforça no momento em que a impugnante utiliza a falta de registros dos pagamentos de prêmios como argumento tendente a demonstrar a incerteza da ocorrência dos pagamentos. Evidente, portanto, que agiu no deliberado propósito doloso de evitar o recolhimento dos tributos incidentes sobre o seu verdadeiro faturamento e sobre os prêmios pagos aos seus apostadores.

Subsumindo a sua conduta ao preceptivo legal, deve ser mantida a multa qualificada.

Observo que a Autoridade Julgadora em primeira instância não se ateve às afirmações do Fisco acerca da não apresentação de documentos como fundamento para sua decisão, o que reputo correto. Essa atitude não seria, mesmo adequada a embasar a qualificação da multa. No entanto, a Turma Julgadora *a quo* teve por dolosa a conduta da contribuinte de não contabilização da integralidade de suas receitas, nelas não incluindo a parcela das apostas equivalente numericamente aos prêmios pagos, bem assim os próprios pagamentos de prêmios e o imposto de renda na fonte sobre eles incidente. Tal conduta teria sido intencional, com o objetivo de ocultar da Autoridade Fazendária a ocorrência do fato gerador tributário.

A meu ver, a situação não se apresenta tão clara. Desde o começo, a alegação da interessada a justificar sua conduta é de que os prêmios seriam pagos por terceiros, na qualidade de arrendatários/locatários de suas máquinas, e operadores perante o Poder Público estadual. Contra sua tese de defesa milita, principalmente, a falta de suporte documental, especificamente a absoluta ausência de contratos com terceiros, além da não apresentação dos ditos “*relatórios de arrecadação*” e outros documentos que pudesse ter ou produzir. Diante desse quadro, os esclarecimentos e informações fornecidos ao Fisco pela própria interessada sobre seu *modus operandi*, coerentes com os registros contábeis (ou seja, registro apenas dos valores arrecadados diariamente, líquidos dos prêmios pagos), levaram à conclusão de que a exploração da atividade de videoloterias era feita pela própria interessada, com a conseqüente omissão de receitas.

Tudo isto foi descrito, até com mais detalhes, quando me manifestei pela manutenção da exigência tributária, o que reitero. Aqui, entretanto, para manter a multa qualificada, considero que seriam necessárias provas mais robustas acerca da intenção dolosa da conduta da contribuinte. A omissão de receitas persiste porque o conjunto de evidências reunidas aponta nesse sentido, e porque a interessada não conseguiu carrear aos autos provas em sentido contrário. Se esse quadro é suficiente para manter os tributos lançados, considero-o insuficiente como fundamento para a qualificação da multa, a qual deve, então, ser reduzida ao patamar de 75%.

Também nesse sentido a Súmula CARF nº 14⁵:

Súmula CARF Nº 14 – A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

⁵ As súmulas CARF constam do Anexo III da Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009, publicada no DOU de 22/12/2009.

Em face dessa conclusão, perde força o pedido da recorrente de aplicação do princípio da retroatividade benigna (art. 106 do CTN) em face das alterações ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996, introduzidas pela Lei nº 11.488/2007. Por sua ótica, a multa de ofício enquadrada no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996 (150%) teria sido revogada pela nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007. Pede, por esse motivo, o cancelamento do lançamento.

Mesmo que, por hipótese, se pudesse acolher a tese da recorrente, motivo nenhum haveria para o cancelamento do lançamento. Quando muito, se poderia cogitar da aplicação do princípio da retroatividade benigna à multa aplicada. Mas, pelos motivos anteriormente expostos, o percentual aplicável à multa já foi reduzido de 150% para 75%, pelo que seu pedido cai no vazio.

Ainda no que tange a essas considerações, cabe observar que a recorrente traz, em sede de recurso, contestação em relação a matérias que não foram objeto de impugnação. Com efeito, por ocasião da apresentação da referida peça (impugnação) a recorrente, em nenhum momento, aduziu quaisquer argumentos sobre o ponto acima mencionado.

Assim, a teor do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada, tornando-se preclusa. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

Finalmente, a interessada sustenta que a multa punitiva não poderia, por responsabilidade tributária solidária, ser transferida à recorrente, em face da cisão total sofrida pela BRASMATIC, daí resultando MARBELA e ITAPEMA e, ainda, da incorporação da ITAPEMA pela AMERICAN IC, tudo antes da notificação fiscal.

O deslinde da questão passa, obrigatoriamente pela análise dos artigos 129 e 132 do CTN, além do art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/1977, os quais transcrevo abaixo:

Decreto-lei nº 1.598/1977

Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

[...]

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

[...]

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

[...]

Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

[...]

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

No que toca aos artigos do código, meu entendimento, já manifestado em outras ocasiões, é de que se deve analisar o art. 129 do CTN de forma integrada aos demais artigos da seção II do CTN, especialmente o art. 132, pelo que concluo que a expressão “créditos tributários” do art. 129 alcança não apenas o valor principal mas também as multas de qualquer natureza em toda a seção, inclusive no art. 132. O mesmo se pode concluir acerca do art. 5º do Decreto-Lei, acima transcrito, por tratar da mesma matéria, ou seja, responsabilidade na sucessão.

Essa linha de raciocínio tem sido adotada também pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.017.086⁶), como se observa no excerto abaixo:

RECURSO ESPECIAL. MULTA TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RESPONSABILIDADE. OCORRÊNCIA...

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Nada obstante os art. 132 e 133 apenas refiram-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 dispõe que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1º do art. 113 do CTN).

Alguma discussão doutrinária surge exatamente na situação em tela, quando o lançamento é feito após o evento sucessório por fatos geradores ocorridos anteriormente a ele, praticados pela empresa sucedida. Entendem alguns que, nesse caso, a multa ainda não estaria integrada ao patrimônio da pessoa jurídica sucedida no momento da sucessão, e que a aplicação de penalidade não poderia ultrapassar a pessoa do infrator. Com estes fundamentos, afastam a responsabilidade da sucessora pelas multas.

⁶ STJ, 2ª Turma, REsp 1.017.086/SC, Rel. Min. Castro Meira, 11/03/2008. DJ 27/03/2008.

Não sigo essa corrente. Com a clareza e a didática que lhe são peculiares, Hugo de Brito Machado ensina: (i) a distinção entre obrigação tributária e crédito tributário; (ii) que a obrigação tributária passa a existir no momento mesmo da ocorrência do fato gerador; (iii) que o inadimplemento da obrigação faz com que a ela se acresça a multa; (iv) que o lançamento declara o crédito tributário ou, em outras palavras, lhe dá as características de liquidez e certeza, tornando-o exigível.

Em suas palavras⁷:

A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. [...] A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se *fato gerador* ou *fato imponível*, nasce a relação tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O *dever* e o *direito* (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.

[...]

O objeto da obrigação tributária principal, vale dizer, a *prestação* à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. É sempre uma quantia em dinheiro. Na terminologia do Direito privado diríamos que a obrigação principal é uma *obrigação de dar*. Obrigação de dar dinheiro, onde o *dar* obviamente não tem o sentido de doar, mas de adimplir o dever jurídico.

[...]

É sabido que *obrigação* e *crédito*, no Direito privado, são dois aspectos da mesma relação. Não é assim, porém, no Direito Tributário brasileiro. O CTN distinguiu a *obrigação* (art. 113) do *crédito* (art. 139). A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a *prestação* respectiva ainda não é exigível. Já o *crédito* tributário é um segundo momento na relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza.

Para fins didáticos, podemos dizer que a *obrigação* tributária corresponde a uma obrigação ilíquida do Direito Civil, enquanto o *crédito* tributário corresponde a essa mesma obrigação depois de liquidada. O lançamento corresponde ao procedimento de liquidação.

Na obrigação tributária existe o *dever* do sujeito passivo de pagar o tributo, ou a penalidade pecuniária (obrigação principal), ou, ainda, de fazer, de não fazer ou de tolerar tudo aquilo que a legislação tributária estabelece no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Essas prestações, todavia, não são desde logo exigíveis pelo sujeito ativo. Tem este apenas o direito de fazer contra o sujeito passivo um lançamento, criando, assim, um crédito. O crédito, este sim, é exigível.

Com estes esclarecimentos, podemos tentar definir a obrigação tributária. Diríamos que ela é a *relação jurídica em virtude da qual o particular* (sujeito passivo) *tem o dever de prestar dinheiro ao Estado* (sujeito ativo), *ou de fazer, não*

⁷ MACHADO, Hugo de Brito: Curso de Direito Tributário, 30ª Edição, Malheiros Editores, São Paulo, 2009, pp. 121/123.

fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

[...]

[...], o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, é, em linguagem da Teoria Geral do Direito, uma *não prestação*, da qual decorre uma sanção. [...]

Prossegue o mesmo autor, agora tratando especificamente da responsabilidade tributária⁸:

No que se refere à atribuição de responsabilidade aos sucessores, importante é saber a data da ocorrência do fato gerador. Não importa a data do lançamento, vale dizer, da constituição definitiva do crédito tributário, em virtude da natureza declaratória deste, no que diz respeito à obrigação tributária. Existente esta, como decorrência do fato gerador, cuida-se de sucessão tributária. É isto o que está expresso, de outra forma, no art. 129 do Código.

Resta desta forma evidenciado que, no caso sob exame, a obrigação tributária já existia anteriormente ao evento sucessório, e que abrangia tanto o principal (tributo devido) quanto a multa pelo descumprimento do dever de recolhê-lo aos cofres públicos. Irrelevante se os valores ainda não eram líquidos, ou, em outras palavras, se não havia ainda sido feito o lançamento do crédito tributário. A obrigação tributária já existia e foi transmitida à sucessora no momento da incorporação.

Foi exatamente como decidiu o STJ no REsp 959.389⁹, assim ementado (grifos constam do original):

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. [...] MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

[...]

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos.

O trecho a seguir transcrito do voto do eminente Ministro Relator bem dá conta dos fundamentos da decisão:

[...]

⁸ MACHADO, Hugo de Brito, obra citada, p. 151.

⁹ STJ, 2ª Turma, REsp 959.389/RS, Rel. Min. Castro Meira, 07/05/2009 DJ 21/05/2009.

No que se refere ao artigo 133 do CTN e ao dissídio jurisprudencial, a recorrente afirma que não pode ser responsabilizada por multa devida pela sociedade sucedida, pois teria sido constituída somente após a sucessão empresarial.

[...]

A questão a ser dirimida refere-se à responsabilidade da empresa sucessora pela multa aplicada à sucedida em razão de descumprimento de obrigação acessória, que, muito embora se refira a período anterior à sucessão, somente foi objeto de lançamento após a constituição da nova sociedade.

Importa consignar, de início, que a partir do descumprimento da obrigação acessória surge, imediatamente, nova relação obrigacional entre o Fisco e o sujeito passivo cujo objeto refere-se à prestação pecuniária, nos termos do artigo 113, § 3º do CTN:

"§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

No mesmo sentido, a lição de Hugo de Brito Machado: "[n]a verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra a inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente" (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 26 ed. pg. 135).

Reitere-se, a obrigação principal nasce simultaneamente ao inadimplemento da obrigação acessória, muito embora o lançamento ocorra posteriormente.

O regramento da responsabilidade dos sucessores recebe o influxo direto do artigo 129 do CTN que determina:

"Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data."

Conclui, então, Kiyoshi Harada: "...as normas disciplinadoras da sucessão da responsabilidade tributária alcançam os créditos tributários decorrentes de obrigações tributárias surgidas antes do fato ensejador da sucessão" (Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Atlas. 10 ed. pg. 432).

O que importa, como bem alertado por Hugo de Brito Machado, "é saber a data da ocorrência do fato gerador" (op. cit. pg. 160). Tratando-se de obrigação existente antes da sucessão, nos termos do artigo 129 do CTN, a responsabilidade pode ser atribuída ao sucessor.

[...]

Portanto, tratando-se de obrigação anterior à sucessão empresarial, a responsabilidade é transferida à sucessora, mesmo que a constituição do crédito seja posterior ao ato, nos termos do artigo 129 do CTN.

Muito embora o aresto acima transcrito se refira à sucessão de que trata o art. 133 do CTN, e a multa ali examinada seja pelo descumprimento de obrigação acessória, o

raciocínio é perfeitamente aplicável ao art. 132 do mesmo código, e ao art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, de que trata o caso sob análise, e à multa pelo descumprimento de obrigação principal, a qual, conforme visto, surge e se agrega a essa obrigação principal no momento mesmo do descumprimento e é, portanto, transferida à sucessora quando da cisão e, a seguir, da incorporação, ainda que o lançamento do crédito seja feito posteriormente.

Tal decisão é perfeitamente consentânea com o caráter objetivo da multa de ofício. Afasto, assim, também a tese de que a penalidade não pode ultrapassar a pessoa do infrator. Tal tese é aplicável no Direito Penal, mas deve ser encarada com reservas no Direito Tributário, por todo o exposto. A multa é devida pela falta de pagamento ou recolhimento, ou, em outras palavras, pelo descumprimento da obrigação principal, independentemente de quem seja o sujeito passivo ou de sua intenção. O aspecto subjetivo, qual seja, a intenção dolosa, é causa tão somente de qualificação da multa, conforme previsto no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, de que não mais se cuida no presente caso, desde que, pelos fundamentos anteriormente trazidos, considero que a multa originalmente lançada (150%) deve ser reduzida para 75%.

Adicionalmente aos argumentos acima, considero relevante a observação de que as pessoas jurídicas BRASMATIC (que praticou os fatos geradores), ITAPEMA (que recebeu 50% do patrimônio daquela, após sua cisão total em 31/05/2004) e AMERICAN Indústria e Comércio de Equipamentos Eletrônicos S/A (que incorporou a ITAPEMA em 15/07/2004) detinham fortes laços de relacionamento mesmo antes dos eventos sucessórios.

Às fls. 1178/1192 o Auditor-Fiscal autuante traça minucioso panorama das empresas envolvidas nos eventos sucessórios, no que diz respeito aos quadro societários, administradores e modificações dos atos constitutivos. Alguns nomes se repetem, seja de empresas, seja de sócios ou de administradores. Apesar de considerar desnecessária sua reprodução integral neste voto, não posso deixar de chamar a atenção para dois pontos:

- Na **PROPOSTA, JUSTIFICATIVA E PROTOCOLO DE CISÃO TOTAL DA BRASMATIC DISTRIBUIDORA DE RECREATIVOS LTDA.** (fl. 475), datada de 11/03/2004, os sócios (50% cada um) da empresa cindida, JOGOBRÁS do Brasil Ltda. e SUL MATIC Administradora de Bens Ltda., são representados, respectivamente, por seu procurador Sr. João Alfredo Borba Urbano, e por seu administrador Sr. **José Acácio Piccinini**.
- Na **PROPOSTA, JUSTIFICATIVA E PROTOCOLO DE INCORPORAÇÃO DAS EMPRESAS ITAPEMA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA. E SUL MATIC ADMINISTRADORA DE BENS LTDA. PELA AMERICAN INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.** (fl. 1161), datada de 15/07/2004, a AMERICAN Indústria e Comércio aparece representada por seu administrador **José Acácio Piccinini**; a ITAPEMA é representada por seu administrador **José Acácio Piccinini**; e a SUL MATIC é representada por seu administrador **José Acácio Piccinini**.

Inescapável a conclusão de que as sucessoras, desde antes dos eventos sucessórios, já compunham com a sucedida intrincada rede de participações com dirigentes em comum. Diante disso, também por esse motivo considero acertada a decisão recorrida ao manter as multas de ofício aplicadas. É patente o conhecimento pelas sucessoras de todas as operações da sucedida, inclusive aquelas que poderiam vir a ser causa de autuação fiscal por irregularidades.

A jurisprudência administrativa indica reiteradamente a manutenção das multas em situações semelhantes à aqui tratada, não apenas nas câmaras do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, mas também na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

MULTA DE OFÍCIO - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE SOB CONTROLE COMUM: A interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, não pode ser feita isoladamente, de sorte a afastar a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadora e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum. (Ac. CSRF/01-05.894, de 23/06/2008, Rel. Cons. José Carlos Passuello)

Decisões no mesmo sentido constam do Acórdão CSRF/9101-00052 e do Acórdão CSRF/9101-00050, ambos de 10/03/2009, Rel. Cons. José Clóvis Alves.

Por duplo fundamento, portanto, nego provimento ao recurso quanto a este ponto.

Após o exposto, em síntese, no que toca às multas aplicadas, voto por sua redução ao patamar de 75%.

decadência

Resta, finalmente, apreciar as argüições da recorrente no que tange à decadência. Observo que, em sua impugnação, a interessada pediu a decadência apenas sobre parte do lançamento do IRRF. Por esse motivo, a Turma Julgadora em primeira instância considerou prejudicado o pedido, tendo em vista que essa exigência já havia sido integralmente exonerada por outros fundamentos.

Posteriormente, em seu recurso, a interessada estendeu os pedidos também aos demais tributos objeto de autuação, sustentando que é matéria que deve ser apreciada até mesmo de ofício, independentemente de provocação.

Em outras oportunidades tenho também votado nesse sentido. A decadência tributária decorre dos efeitos do tempo em face da inércia da Fazenda Pública em promover o lançamento do crédito tributário, e está ligada à segurança jurídica, matéria de ordem pública, a qual, como bem afirma a recorrente, deve ser apreciada independentemente de provocação. Tal será a análise que se segue.

Entendo que a regra geral para a decadência é a estabelecida pelo artigo 173, inciso I, do CTN:

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

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

[..]

Por outro lado, ao tratar das modalidades de lançamento, o mesmo Código estabelece regras específicas para o lançamento por homologação, em seu artigo 150, § 4º:

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

[...]

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

Quanto aos tributos exigidos no presente processo (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS)¹⁰, entendo submeterem-se ao lançamento por homologação, como, de resto, é o caso da grande maioria dos tributos em nosso sistema tributário.

O critério aplicável para se distinguir se um lançamento é por homologação ou de ofício deve ser a própria sistemática de apuração do tributo. A regra do inciso I do art. 173 é aplicável aos tributos para os quais o lançamento deve preceder o pagamento. O exemplo clássico é o do IPTU, em que a Autoridade Tributária apura o valor devido, lança o tributo e notifica o sujeito passivo. Apenas então ocorre o pagamento. Se, por hipótese, o contribuinte se antecipa ao lançamento, calcula por sua conta o montante devido e faz o recolhimento antes mesmo de ser notificado, isto ocorre não por obrigação, mas por mera liberalidade, e o mecanismo previsto para apuração do tributo não se altera. O lançamento não deixa de ser de ofício, e não há também mudança no termo inicial para contagem do prazo decadencial.

O mesmo raciocínio se aplica aos tributos para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa. É essa sistemática, a atividade exercida pelo contribuinte, que faz com que o lançamento seja por homologação, e não a mera presença ou ausência de pagamento.

O fato que poderia alterar essa conclusão seria a presença de dolo, fraude ou simulação (vide ressalva ao final do § 4º do art. 150), levando a contagem do prazo decadencial de volta à regra geral do art. 173, I. Mas, conforme visto, a multa qualificada originalmente aplicada foi reduzida para 75% exatamente porque entendi não restar claramente configurada a intenção dolosa da contribuinte.

Assim, aos tributos aqui discutidos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS)¹¹ devem ser aplicadas as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, o que implica a necessidade de rever a decisão *a quo*. Nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003, o lançamento foi feito por períodos de apuração trimestrais, para o IRPJ e a CSLL. Consumando-se os fatos geradores tributários no último dia de cada trimestre civil, e tendo o lançamento ocorrido em 16/04/2007 (fl. 1304), constato que a decadência atingiu os créditos tributários do IRPJ e da CSLL correspondentes aos fatos geradores ocorridos até, inclusive, o primeiro trimestre do ano-calendário 2002.

¹⁰ Dos aspectos da decadência do IRRF tratarei no recurso de ofício, se necessário.

¹¹ Dos aspectos da decadência do IRRF tratarei no recurso de ofício, se necessário.

No que toca ao PIS e à COFINS, cujos fatos geradores são mensais, aplicando-se o mesmo raciocínio acima, chega-se à conclusão de que se operou a decadência para os fatos geradores ocorridos até o mês de março de 2002, inclusive.

RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar a modificação introduzida pelo art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, publicada no DOU de 07/01/2008, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

No caso em tela, ao somar os valores correspondentes a tributo e multa afastados em primeira instância, verifico que montam a R\$ 231.404.673,22, superado em muito o limite de um milhão de reais, estabelecido pela norma em referência.

Portanto, mesmo com a alteração do limite de alçada, o recurso de ofício permanece cabível, e dele conheço.

Quanto ao mérito, a Turma Julgadora em primeira instância decidiu afastar integralmente a exigência do imposto de renda na fonte (IRRF) incidente sobre pagamentos a beneficiários não identificados, fundada no art. 674 do RIR/99, o qual transcrevo abaixo:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

§2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §2º).

§3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º).

A exegese do dispositivo legal revela que a incidência do imposto de renda na fonte se dá sobre pagamentos efetuados por pessoa jurídica a beneficiário não identificado. Essa incidência é ampliada a outra hipótese pelo parágrafo primeiro, mas desde logo esclareço

que essa outra hipótese (pagamentos por operação não comprovada ou sem causa) não se aplica ao presente caso.

O seguinte excerto do voto condutor do acórdão combatido é esclarecedor sobre a forma como a questão foi colocada pelo ilustre relator, em primeira instância (grifos constam do original):

Como se viu, o Fisco relata que a situação definida em lei como **necessária e suficiente** para a ocorrência do fato gerador foi **o recebimento de prêmios**, pelos clientes apostadores, evento que se encontra previsto no art. 14 da Lei nº 4.506, de 1964, matriz legal do art. 676 do RIR/99, como suscetível de tributação exclusiva na fonte, à **alíquota de 30% (trinta por cento)**. Entretanto, em virtude da não-identificação das pessoas a quem os prêmios foram pagos, o Fisco entendeu que o tributo deveria ser exigido com base em outro dispositivo legal, o art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, matriz legal do art. 674 do RIR/99, à **alíquota de 35% (trinta e cinco por cento)**, conforme se vê no campo “Enquadramento Legal” do auto de infração (fls. 1.474).

A questão que se coloca, portanto, é se o lançamento se sustém, nos termos em que formulado.

Posta a questão nestes termos, a decisão foi embasada como segue, inclusive com menção ao Acórdão nº 102-48.066, de 09/11/2006:

Não há como deixar de me curvar à lógica da argumentação do ilustre Conselheiro. Sou forçado a concordar com a inviabilidade de fazer incidir sobre um **fato gerador – percepção de prêmio em dinheiro proveniente de sorteio**, sujeito a norma tributária específica - a norma legal aplicável a hipótese distinta – pagamento a beneficiário não identificado – cujas conseqüências são mais gravosas do que aquelas previstas na norma correta.

Persuado-me, portanto, de que, existindo certeza absoluta de que o fato gerador do tributo consiste no recebimento de lucros decorrentes de prêmios em dinheiro obtidos em sorteios de qualquer espécie – aí incluídas as máquinas caça-níqueis -, e estando essa hipótese sujeita à tributação prevista no art. 676 do RIR/99, a mera circunstância de não terem sido identificados os beneficiários carece do condão de submeter esse fato à tributação encartada no art. 674 do RIR/99, até pela ressalva insculpida no final do artigo, relativamente ao disposto em normas especiais.

Por clareza, e para orientar a discussão que se seguirá, transcrevo também o art. 676 do RIR/99:

Art. 676. Estão sujeitos à incidência do imposto, à alíquota de trinta por cento, exclusivamente na fonte:

I-os lucros decorrentes de prêmios em dinheiro obtidos em loterias, inclusive as instantâneas, mesmo as de finalidade assistencial, ainda que exploradas diretamente pelo Estado, concursos desportivos em geral, compreendidos os de turfe e sorteios de qualquer espécie, exclusive os de antecipação nos títulos de capitalização e os de amortização e resgate das ações das sociedades anônimas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 14);

II-os prêmios em concursos de prognósticos desportivos, seja qual for o valor do rateio atribuído a cada ganhador (Decreto-Lei nº 1 493, de 7 de dezembro de 1976, art. 10).

§1º O imposto de que trata o inciso I incidirá sobre o total dos prêmios lotéricos e de sweepstake superiores a onze reais e dez centavos, devendo a Secretaria da Receita Federal pronunciar-se sobre o cálculo desse imposto (Decreto-Lei nº 204, de 27 de fevereiro de 1967, art. 5º, §§1º e 2º, Lei nº 5.971, de 11 de dezembro de 1973, art. 21, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§2º O recolhimento do imposto, seja qual for a residência ou domicílio do beneficiário do rendimento, poderá ser efetuado no agente arrecadador do local em que estiver a sede da entidade que explorar a loteria (Lei nº 4.154, de 1962, art. 19, §1º).

§3º O imposto será retido na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa.

Aqui, devo divergir sobre o modo de situar o problema para, a seguir, divergir também sobre a conclusão.

O fato gerador tributário considerado na autuação não foi o recebimento de prêmios pelos clientes apostadores, mas sim o pagamento de prêmios pela pessoa jurídica que explora as máquinas de videoloterias. Isto ficou bastante claro, tanto pelo enquadramento legal da autuação quanto, principalmente, pela descrição dos fatos. À primeira vista, a diferença pode parecer irrelevante, mas não o é.

O recebimento de prêmios se situa na ótica do recebedor, do cliente apostador. O valor do prêmio recebido é de tributação exclusiva na fonte, sendo responsável pela retenção e recolhimento a entidade que explorar a loteria. No entanto, o próprio fato de a ótica ser a do recebedor implica a necessidade de que esse recebedor esteja claramente identificado. Inexiste disposição legal que dispense essa identificação. A identificação faz com que o mesmo fato (a transferência de valores do pagador para o recebedor) seja apreciado sob a ótica do recebedor, beneficiário dos recursos e que deve sofrer a retenção do imposto na fonte, de acordo com a norma específica de incidência, variável conforme a causa do pagamento (por exemplo, salários, remuneração por serviços prestados, lucros, prêmios de loteria, ...).

Por outra vertente, o pagamento feito se situa na ótica do pagador. Se esse pagamento é feito a beneficiário não identificado, deve se sujeitar à disciplina do art. 674, não cabendo o deslocamento da apreciação para a ótica do recebedor, conforme acima exposto. Lembro, ainda, que o texto legal especifica todo pagamento, sendo irrelevante a causa que possa ter.

Acerca da ressalva contida na parte final do *caput* do art. 674 (... *ressalvado o disposto em normas especiais*), tenho que se refere não a normas especiais de incidência em função da causa do pagamento, como concluiu a Turma Julgadora em primeira instância, mas sim a normas que permitam, em situações especiais, o pagamento sem a identificação do beneficiário. O *caput* do artigo não trata em nenhum momento da causa do pagamento, o que somente veio a ser ventilado no parágrafo primeiro. Além disso, aquela linha de raciocínio conduziria à conclusão, errônea, a meu ver, de que sempre que a causa do pagamento estivesse perfeitamente configurada e para ela houvesse previsão específica de incidência do imposto de renda na fonte, se aplicaria a incidência específica, ainda que não identificado o beneficiário.

No caso concreto, a decisão de primeira instância não levantou qualquer dúvida acerca de que os pagamentos efetivamente ocorreram e que por eles foi diretamente responsável a interessada, ao explorar as máquinas de videoloteria. Ao contrário, considerou esse fato comprovado em face das evidências dos autos. Na apreciação do recurso voluntário essa conclusão foi corroborada. Também não há controvérsia sobre o fato de que os beneficiários dos pagamentos não foram identificados. Considero, assim, perfeitamente configurada a hipótese de incidência do *caput* do art. 674 do RIR/99, merecendo reforma, sob este aspecto, o aresto combatido.

O douto Relator do processo em primeira instância discorre sobre legislação e procedimentos aplicáveis à Caixa Econômica Federal na exploração de loterias e, ainda, a Resoluções do COAF para reforçar sua conclusão de que a exigência de identificação do beneficiário de prêmios lotéricos ou assemelhados não é relevante para fins de estipulação da alíquota incidente sobre tais prêmios. Pelo anteriormente exposto, não comungo dessa conclusão. O fato de que, em algumas situações, a CEF hipoteticamente efetue pagamentos de prêmios sem a identificação de beneficiários não significa que esteja por lei autorizada a fazê-lo. Na mesma linha, as Resoluções do COAF estabelecem (ou, a meu, ver, reforçam) a obrigatoriedade de identificação de beneficiários de prêmios acima de determinado valor (linha de corte), o que não significa que, para fins tributários, a identificação de beneficiários de valores inferiores esteja dispensada ou que essas resoluções se poderiam sobrepor à lei.

Diante da conclusão de que a decisão *a quo* deve ser reformada e restabelecida a exigência do imposto de renda na fonte (IRRF), dois aspectos devem ser abordados adicionalmente.

O primeiro diz respeito à multa aplicada ao lançamento. Conforme visto no recurso voluntário, a multa originalmente aplicada, no percentual de 150%, ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, foi reduzida ao patamar de 75%. As mesmas razões ali aduzidas se aplicam ao lançamento do IRRF, pelo que também aqui a multa deve ser restabelecida, mas limitada a 75%.

O segundo ponto são as alegações da recorrente acerca da decadência. Ao apreciar essa matéria no recurso voluntário, expressei meu entendimento sobre a aplicabilidade, a princípio, da regra geral do art. 173, I, do CTN e de que, em algumas situações, poderiam ser aplicáveis as regras específicas do art. 150, § 4º, do mesmo código. Tal ocorre com os tributos sujeitos ao lançamento dito por homologação, para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa. É essa sistemática, a atividade exercida pelo contribuinte, que faz com que o lançamento seja por homologação, e não a mera presença ou ausência de pagamento. Aos tributos discutidos no recurso voluntário (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) fiz, então, aplicar as regras especiais do art. 150, § 4º.

No que toca ao IRRF, aqui discutido, a situação é diferente. Essa modalidade do imposto de renda não se enquadra, de forma alguma, no conceito de tributo sujeito a lançamento por homologação. Inexiste qualquer atividade, muito menos pagamento antecipado, praticada pelo contribuinte que tenha sido levada ao conhecimento do Fisco e que pudesse ser passível de homologação. Nessas condições, tenho por aplicável a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, segundo a qual o prazo decadencial de cinco anos se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

A aplicação dessa regra ao caso concreto leva à conclusão de que os fatos geradores do IRRF ocorridos no ano-calendário 2001¹² poderiam ter sido objeto de lançamento dentro desse mesmo ano, iniciando-se o prazo decadencial em 01/01/2002 e encerrando-se em 31/12/2006. Tendo em vista que o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo em 16/04/2007 (fl. 1304), esses fatos geradores foram irremediavelmente alcançados pela decadência. Quanto aos demais fatos geradores, ocorridos nos anos-calendário 2002 e 2003, idêntico raciocínio nos faz concluir que o lançamento se deu dentro do prazo decadencial.

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso de ofício para restabelecer a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte, limitada a multa de ofício ao percentual de 75% e, ainda, com o reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários de IRRF por fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2001.

CONCLUSÃO

Sintetizo, a seguir, o meu voto:

Recurso Voluntário: voto por rejeitar as preliminares de nulidade e cerceamento ao direito de defesa e, no mérito, por seu provimento parcial para reduzir a multa de ofício aplicada ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS ao percentual de 75% e, ainda, reconhecer a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários de IRPJ e CSLL por fatos geradores ocorridos até, inclusive, o primeiro trimestre de 2002, e de PIS e COFINS por fatos geradores ocorridos até, inclusive, o mês de março de 2002.

Recurso de ofício: voto por seu provimento parcial, para restabelecer a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte, limitada a multa de ofício ao percentual de 75% e, ainda, com o reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários de IRRF por fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2001.

Sala das Sessões, em 1 de setembro de 2010

WALDIR VEIGA ROCHA

¹² O último FG em 2001 foi em 28/12/2001.

