



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

Processo nº 10980.002755/2003-67
Recurso nº 144.593 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.059 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de maio de 2009
Matéria IRF
Recorrente ENGE/BLON INCORPORAÇÕES DE OBRAS LTDA
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 07/04/2000 a 09/10/2000

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - INOCORRÊNCIA - Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972 e não se identificando no instrumento de autuação nenhum vício relevante e insanável, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal ou do lançamento dele decorrente

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - NULIDADE - INOCORRÊNCIA. Não há falar em nulidade da decisão de primeira instância quando esta atende aos requisitos formais previstos no art. 31 do Decreto nº. 70.235, de 1972.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - SIMPLES OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INAPLICABILIDADE - 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. (Súmula 1ª CC nº 14, publicada no DOU em 26, 27 e 28/06/2006).

PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA - ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981/95 - CARACTERIZAÇÃO - A pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995.

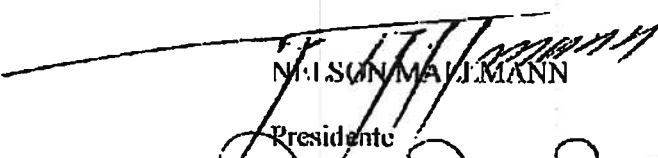
Preliminares rejeitadas

Recurso parcialmente provido.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ENGEBLON INCORPORAÇÕES DE OBRAS LTDA.

ACORDAM Os Membros da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara Da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, atestar a responsabilidade tributária de Teodoro H. Filho, REJEITAR as preliminares argüidas pelo recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para DYSQUALIFICAR a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


NELSON M. J. MANN

Presidente


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Relator

03 AGO 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio Cezar da Fonseca Furtado (Suplente Convocado), Antonio Lopo Martinez, Marcelo Magalhães Peixoto (Suplente Convocado) Amarylles Reinaldi e Henrique Resende (Suplente Convocada), Renato Coelho Borelli (Suplente Convocado) e Pedro Anan Júnior.



Relatório

ENGEBLON Incorporações de Obras Ltda. e Teodoro Hübner Filho, este último indicado como responsável solidário, interpuuseram recurso voluntário contra acórdão da 1ª TURMA/TRJ-CURITIBA/PR que julgou procedente lançamento formalizado por meio do auto de infração de fls. 243/262. Cuida-se de lançamento para a formalização de exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF no valor de R\$ 4.836.730,69, que, acrescido de multa de ofício (qualificada) e de juros de mora, perfaz um crédito tributário total lançado de R\$ 14.401.555,74.

A infração apontada na autuação foi o pagamento a beneficiário não identificado, exigindo-se, então, o imposto retido na fonte à alíquota de 35%, com base no art. 61 da Lei nº 8.981, 1995. De acordo com o relato fiscal, os valores que integram a base de cálculo do lançamento referem-se a pagamentos escriturados nas contas contábeis nº 1.02.01.002.0001 Valores a recuperar - Valmor Felipeto e 1.02.01.002.0002 Crédito a identificar em relação aos quais, intimada a comprovar os pagamentos realizados, a Contribuinte não apresentou resposta.

A autuação apontou como responsável solidário pelo crédito tributário lançado Teodoro Hübner Filho, com fundamento no art. 124, I do CTN. Segundo o relatório fiscal, os fatos que levaram à conclusão de que o indigitado responsável solidário teria interesse comum nas operações envolvendo os pagamentos objeto da presente autuação seriam os seguintes:

a) Na carta anônima dirigida a Teodoro, datada de maio de 2001, com o pseudônimo "justiça" (fls. 20 anexo I), o conteúdo deixa evidente que Teodoro Hübner foi o maior beneficiário do projeto Usimar, cujos objetivos seriam realizar o projeto Usimar e ajudar a resolver o déficit financeiro da New Hübner, ambas com participação majoritária própria.

b) carta de Antonio Pacheco, dirigida a Teodoro e Dr. Casillo (fls. 24 a 27 do anexo I), comprova a sua condição de funcionário da New Hübner e posteriormente da Usimar, o qual foi citado no Termo de Declaração de Adalberto D. Lemos (fls. 121) como tendo recepcionado, na New Hübner, documentos da Engeblon,

c) na última página da mesma carta, Antonio Pacheco afirma que "o Sr. Teodoro me deu conta de sua provável estratégia de defesa: dar o primeiro passo, responsabilizando aqueles que sempre endossaram o projeto como alternativa viável, e dentre os quais, como relato, nunca me inclui".

d) correspondência de 02/04/2001, para Teodoro Hübner Filho, assinada por Valmor Felipeto (fls. 66 do anexo I), descreve dificuldades enfrentadas pelo signatário junto ao SERASA, sendo em vista sua condição de avalista, e cita que o Sr. Teodoro teria



entregue notas promissórias da Engeblon para pagamento a Dirceu Rigoni,

e) foram apreendidas, na pasta pessoal de Teodoro Hübner Filho, duas procurações (fls. 39 e 40 do anexo I), sendo outorgantes Engeblon Incorporações de Obras Ltda e Adalton Dlugonski Lemos, sem assinatura, evidenciando o seu interesse pessoal nos negócios da Engeblon. Isto demonstra que os documentos a serem assinados pelos supostos sócios, antes passavam pelo crivo de Teodoro Hübner Filho, o verdadeiro dirigente da Engeblon,

f) outras evidências podem ser observadas pela leitura do material apreendido que compõe o anexo I

Impugnações

ENGEBLON INCORPORAÇÕES DE OBRAS LTDA. apresentou a impugnação de fls. 279/302 no qual pede, preliminarmente, a suspensão do processo administrativo até julgamento de Ação Civil Pública e de Ação Penal que têm por objeto os mesmos fatos.

Argúi, preliminarmente, a nulidade do lançamento por ausência de fundamentação para a utilização da base de cálculo considerada, refere-se ao reajustamento da base de cálculo do lançamento e afirma que a autuação não aponta a base legal para esse procedimento

Quanto ao mérito, questiona o fundamento legal da autuação; sustenta a inoportunidade do fato gerador por não restar configurado o acréscimo patrimonial; Afirma que os beneficiários dos pagamentos em questão estão identificados, conforme relação que apresenta, fato que estava sob investigação e que só posteriormente pôde ser apurado; sustenta a impossibilidade da autuação com base apenas na movimentação bancária; argúi que a multa aplicada tem caráter confiscatório.

TEODORO HÜBNER FILHO também apresentou impugnação no qual sustenta a inaplicabilidade ao caso do art. 124, I do CTN, por não restar configurado o interesse comum a que se refere a norma. No mais, questiona, em síntese, a validade do lançamento aduzindo as mesmas razões da impugnação apresentada pela ENGEBLON e, ademais, insurge-se contra a cobrança dos juros com base na taxa Selic.

A DRJ-CURITIBA/PR devolveu o processo à Unidade de origem para, em procedimento de diligência, realizar as seguintes providências: (1) promunciar-se quanto aos documentos juntados pela defesa às fls. 304/331; (2) informar se os elementos apresentados na impugnação comprovam os beneficiários do pagamento ou se é o caso de se enquadrar o lançamento no § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; (3) lavrar auto de infração complementar, se for o caso.

Foi elaborado o relatório de diligência de fls. 619/627 no qual a autoridade responsável pelo procedimento, após relatar que intimou os apontados beneficiários dos pagamentos, concluiu no sentido de que "as pessoas relacionadas pela Impugnante foram beneficiárias de pagamentos efetuados por terceiras pessoas, as quais podem ter sido as reais



beneficiárias dos pagamentos efetuados pela Engoblun, mas também podem ter recebido os valores de outras pessoas" e portanto, nenhuma dos beneficiários restou identificado.

Em decorrência dos procedimentos de diligência foi lavrado, também, o auto de infração complementar de fls. 637, no qual foi mantida a exigência nos mesmos valores, tendo sido, todavia alterado o domicílio fiscal do autuado e complementado a fundamentação legal da exigência.

ENGEBLON INCORPORAÇÕES DE OBRAS LTDA. e TEODORO HUBNER FILHO apresentaram novas impugnações nas quais reiteram, em síntese, os termos das impugnações anteriormente apresentadas. A ENGEBLON questionou ainda ter havido mudança de critério do lançamento no auto de infração complementar, que teria identificado a infração como entrega de recursos a sócios quando no lançamento anterior a infração era pagamento a beneficiários não identificados e solicitou a realização de diligência para esclarecimento de fatos.

A DJI-CURITIBA/PR não conheceu da impugnação relativamente à responsabilidade solidária, considerando que sua competência regimental é de julgamento de determinação de exigência de crédito tributário e que, no caso, o auto de infração foi lavrado em nome de ENGEBLON, que é o sujeito passivo; que a solidariedade deve ser discutida apenas no momento da execução do lançamento e, ainda, que de acordo com os artigos 10 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, somente comporta impugnação de auto de infração, não sendo este o caso de mera declaração de responsabilidade solidária.

Quanto à impugnação de ENGEBLON, não acolheu a pretensão de suspender o curso do processo até decisão definitiva nos processos judiciais, pois se trata de esferas distintas e não há previsão legal nesse sentido.

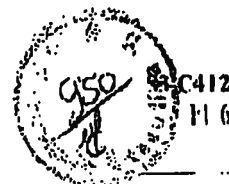
Não acolheu a preliminar relativamente à alegação de mudança de critério jurídico do lançamento, concluindo, em síntese, que o fundamento da autuação, também no auto de infração complementar, é o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Sobre a alegada ausência de fundamentação para o reajustamento da base de cálculo, anotou que o auto de infração complementar supriu a falta e que a omissão na primeira autuação poderia ser suprida, como foi, não ensejando a autuação.

Indeferiu o pedido de diligência por considerar a providência desnecessária ante os elementos carreados aos autos.

Quanto ao mérito, considerou correto o lançamento no que se refere à verificação da ocorrência do fato gerador, à não comprovação dos beneficiários dos pagamentos, à regularidade da multa de ofício, inclusive quanto à qualificação.

ENGEBLON INCORPORAÇÕES DE OBRAS LTDA. interpôs recurso voluntário no qual reitera pedido de suspensão do processo administrativo até decisão final nos processos judiciais que envolvam a mesma matéria.

Argui preliminar de nulidade da decisão de primeira instância por alegada violação ao princípio da ampla defesa. Aduz que a negativa da autoridade julgadora de primeira instância em determinar a produção de provas, conforme solicitado, sob o fundamento de que a diligência não se presta a produzir prova no interesse da defesa, considerando a complexidade do caso, constitui violação ao direito de defesa.



Argúi preliminar de nulidade do auto de infração em razão de mudança no critério jurídico. Afirma que o auto de infração complementar mudou o critério jurídico definido originalmente; que o fundamento original da autuação era o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e que o auto de infração complementar refere-se a recursos entregues a terceiros ou sócios, acionista ou titular quando não for comprovada a operação em sua causa, conforme previsto no § 1º do artigo 674 do RIR/99.

Reitera arguição de nulidade do auto de infração por ausência de fundamentação legal da autuação para o ajustamento da base de cálculo.

Quanto ao mérito, reafirma alegação de que não ocorreu o fato gerador. E reproduz, em síntese, as mesmas alegações e argumentos da impugnação. Aduz que foram identificados os beneficiários dos rendimentos e sustenta a impossibilidade do lançamento apenas com base em depósitos bancários.

TEODORO HÜBNER FILHO também interpôs recurso voluntário no qual também argúi a nulidade da decisão de primeira instância, pelo fato de não ter sido apreciada sua impugnação. Argúi a nulidade do lançamento, aduzindo que foram identificados os beneficiários dos rendimentos.

Quanto ao mérito, contesta o fundamento para a sua colocação no pólo passivo da relação tributária na condição de obrigado solidário, sustenta que o art. 124, I do CTN não se aplica ao caso, reitera alegações da impugnação quanto à inexistência do fato gerador, afirma a inexistência de provas relativas à empresa autuada, contesta a multa aplicada que teria natureza confiscatória e, por fim, insurge-se contra a cobrança dos juros com base na taxa Selic.

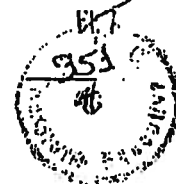
O processo foi incluído na pauta de julgamento da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes na sessão de julgamento do dia 26 de março de 2006 que acolheu a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, que deixou de apreciar a impugnação apresentada pelo indigitado responsável solidário, nos termos do acórdão nº 104-21 188, de 23 de março de 2006.

Foi proferida, então, outra decisão de primeira instância, de IIs 841/848 na qual se reiteram, em síntese, os mesmos fundamentos e conclusões da decisão anterior, inclusive quanto à responsabilidade solidária.

ENGEBLON INCORPORAÇÕES DE OBRAS LTDA. interpôs novo recurso voluntário no qual argúi, preliminarmente, sua tempestividade diante de circunstâncias especiais quanto à ciência da segunda decisão de primeira instância, que foi encaminhada para endereço diverso daquele que o Contribuinte apontou para receber as intimações relativas ao processo administrativo.

No mais, repete, em síntese, as mesmas alegações do recurso anterior e acrescenta argumentos contrários ao reajustamento da base de cálculo com amparo na Instrução Normativa nº 15, de 2001. Aduz, em síntese, que a Constituição veda a majoração de tributo sem lei que o estabeleça.

É o relatório.



Voto

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Registre-se, sobre a tempestividade do recurso, que, embora a segunda decisão de primeira instância tenha sido enviada para o domicílio fiscal do Contribuinte, onde foi entregue em 11 de dezembro de 2006, os atos anteriores do processo foram enviados para o endereço do seu procurador, a pedido. A Procuradoria da Fazenda Nacional, diante desse fato, manifestou entendimento de que se deve considerar a ciência daquela decisão na data em que a Contribuinte revelou-se conhecedora da mesma mediante apresentação de requerimento. Penso da mesma forma, razão pela qual, considero tempestivo o recurso.

Fundamentação

Examinando a segunda decisão de primeira instância verifico que, assim como na primeira, não foram apreciadas as razões do Contribuinte indicado como responsável solidário contrárias à aplicação ao caso do disposto no art. 124, I do CTN. A DRJ-CLT/FLBA/PR limitou-se a reiterar os fundamentos da decisão anterior de que é incompetente para apreciar a matéria a ser examinada apenas quando da fase de execução.

A decisão de primeira instância já foi anulada uma vez por este Conselho de Contribuinte precisamente porque a primeira instância não apreciou as razões de defesa do Contribuinte. Ao anular a decisão que deixou de apreciar tais razões por entender-se incompetente, devolvendo o processo para que, então, fossem enfrentadas essas razões, este Colegiado obviamente decidiu no sentido de que a questão fosse enfrentada pela primeira instância. É cristalino, portanto, que a mera repetição das razões pelas quais a autoridade administrativa se diz incompetente não supre a causa da nulidade anteriormente declarada.

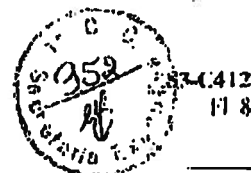
Em razão das conclusões deste voto a respeito desse ponto, como se verá mais adiante, configura-se, todavia, a situação definida no art. 59, § 3º do Decreto nº 70.235, de 1972, a saber:

§ 2º. Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Dito isso, passo ao exame do ponto quanto à responsabilidade solidária de Teodoro Nubem Filho.

De início, cuitendo que a validade (ou não) da indicação de uma terceira pessoa como responsável solidário, em lançamento de ofício, em situações como a deste processo, comporta discussão no âmbito do Processo Administrativo. É que a identificação do sujeito passivo, e é disso que se trata neste caso, é parte do procedimento administrativo do lançamento, contra o qual é garantido aos apontados sujeitos passivos o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Nota-se que não se trata, no caso concreto em exame, de solidariedade atribuída a pessoas expressamente designadas em lei, mas, como dito nos fundamentos da



autuação, a pessoas que, de acordo com o entendimento da autoridade lançadora, teriam interesse comum no fato gerador do imposto, um por ser diretor-presidente, com poderes de decisão sobre a gestão da empresa; outro, por ter assinado, como procurador, cheques com os quais foram feitos pagamentos objeto da autuação. Ora, o entendimento da autoridade administrativa quanto a esse aspecto da matéria tributária é passível de contestação, da mesma forma que os demais aspectos do lançamento, sendo legítimos para se opor às conclusões da autoridade lançadora os indigitados responsáveis solidários.

Quanto ao mérito da questão, cumpre assinalar, de início, que a sujeição passiva tributária, sendo elemento essencial do lançamento, se subordina ao princípio da legalidade estrita. É dizer, as possibilidades de sujeição passiva se submetem aos limites e às condições definidas em lei.

Pois bem, o Código Tributário Nacional – CTN, no seu artigo 121 assim delimita as possibilidades, em geral, da sujeição passiva tributária principal. Diz, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador,

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A doutrina caminha unida no entendimento que essa relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador corresponde à própria realização do fato gerador. Isso é particularmente claro quanto aos fatos geradores definidos em função do estado da pessoa, isto é, ser proprietário de imóvel, importar mercadoria, obter a disponibilidade de renda, etc. Assim, o sujeito passivo emerge da própria definição do fato gerador. Na peculiar expressão de Paulo de Barros Carvalho, “é no critério pessoal do conseqüente da regra matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.”

A mim me parece claro, portanto, que o artigo 121 do CTN só deixa margem a duas possibilidades de sujeição passiva tributária, isto é, à possibilidade de se imputar a uma pessoa a obrigação de pagar tributo ou penalidade, ter relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos acima referidos, ou ser expressamente apontadas pela lei.

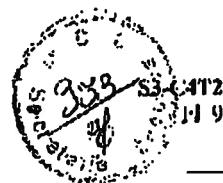
Dito isso, passo ao exame do caso concreto, em que a autuação aponta como fundamentos para a imputação de responsabilidade solidária, além do art. 121, II, os artigos 124, I e 135, II e III. Passo ao exame desses outros dispositivos. Reza o art. 124, *in verbis*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

6



Cuida-se no caso, da hipótese referida no inciso I. A questão aqui é delimitar o alcance da expressão "*interesse comum na situação que constitua o fato gerador do imposto*", tema controvertido dada a vagueza da expressão. Paulo de Barros Carvalho a reconhece quando diz que "o interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores", mas exclui a simples participação nos acontecimentos envolvendo o fato gerador como critério definidor do vínculo de solidariedade. Diz Paulo de Barros, "aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade". É dizer, não basta participar dos fatos envolvendo os acontecimentos caracterizadores do fato gerador. É como no exemplo mencionado por Paulo de Barros Carvalho de uma operação de compra e venda de mercadorias, onde ambos, comprador e vendedor, têm interesse comum na operação, porém não se cogita de responsabilidade solidária entre ambos.

Concordando com essas ponderações, penso que o "interesse comum" referido no inciso I do art. 124 deve ser interpretado em conformidade com o limite estabelecido no inciso I do art. 121. Isto é, se o art. 121 limita as possibilidades de sujeição passiva às pessoas expressamente apontadas pela lei e àquelas que têm relação pessoal e direta com o fato gerador, ao versar sobre a responsabilidade solidária, não pode o mesmo CTN referir-se a situação que ampliam essas possibilidades. É dizer, esse interesse comum referido no inciso I deve, necessariamente, estar associado a uma relação pessoal e direta com o fato gerador. Assim, além das pessoas expressamente apontadas pela lei, seriam solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo pessoas que tenham, em comum, relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. Luciano Amaro propõe a seguinte solução para a interpretação do art. 124, I coerente com a regra do art. 121, I, a saber:

O interesse comum no fato gerador põe o devedor solidário numa posição também comum. Se em dada situação (a co-propriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos co-proprietários seriam qualificados como terceiros, pois ambos ocupariam, no binômio Fisco-contribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela de tributo que correspondesse à sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. O que determina o Código Tributário Nacional (art. 124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, onde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que cabia ao outro." (Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro 10 ed. - São Paulo Saraiva, 2004, p. 308)

Penso que a grande virtude dessa construção é explicitar a vinculação do interesse comum do art. 124, I à condição de sujeito passivo como contribuinte, do 121, I. Isto é, para figurar como obrigado solidário com base no art. 124, I a pessoa teria que estar numa posição em que poderia ser considerada contribuinte, ainda que em relação a apenas uma parte da obrigação. A sujeição passiva solidária decorreria da impossibilidade de divisão, dado o



interesse comum, da parcela da obrigação a ser imputada a cada um ou mesmo da opção do legislador, no caso de interesse comum, de atribuir responsabilidade solidária, sem interterir na divisão, entre os co-obrigados da parcela de cada um. O exemplo geralmente mencionado pela doutrina e referido por Luciano Amaro é o da co-propriedade de imóvel. Todos os co-proprietários estariam na situação referida no art. 121, I e, portanto, poderiam ser considerados contribuintes, pelo menos em relação ao seu quinhão.

Não basta, portanto, para ser apontado responsável solidário, nos termos do art. 124, I do CTN, que a pessoa concorra para a realização do fato gerador, que participe de ações que culminem com a ocorrência do fato gerador. É preciso que, mais do que participar do fato gerador, o realize, ao lado de outras pessoas, que convergencem a condição pessoal ou realize as ações definidas como necessárias à ocorrência do fato gerador: obter a disponibilidade de renda, ter o domínio útil de imóvel, obter receita, etc.

No caso que se examina, trata-se de lançamento para formalização de imposto sobre a Renda, exigido da fonte pagadora. Sem examinarmos, por enquanto, essa circunstância de o imposto ser de tributação exclusiva de fonte, a autuação não demonstra que os indigitados obrigados solidários tenham sido os beneficiários da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A acusação, segundo se extrai da descrição dos fatos, é de que concorreram diretamente para a realização dos pagamentos cujas causas diferem daquelas apontadas nos documentos fiscais apresentados e para a ocultação desses fatos pela escrituração irregular e a apresentação de documentos inidôneos.

Por tudo o que foi acima exposto, essa participação não está compreendida como hipótese de sujeição passiva tributária, com base no art. 124, I do CTN.

A autuação menciona, também, como fundamento da imputação de responsabilidade solidária o art. 135, II e III, que a seguir transcrevo:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto

(...)

II - os mandatários, prepostos ou empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

O referido artigo do CTN versa, expressamente, sobre responsabilidade pessoal, portanto, exclusiva. É dizer, no caso de aplicação do referido comando legal, o Contribuinte deve ser, necessariamente, excluído do pólo passivo da relação obrigacional. Não foi o que ocorreu no caso concreto sob exame.

Para admitir-se, no caso, a responsabilidade do Senhor Teodoro, com fundamento no 135, II e III, ter-se-ia, necessariamente, que excluir a contribuinte ENGEBION do pólo passivo.

De qualquer forma, apesar da referência feita na autuação ao artigo 135, II e III, não é disso que se trata neste processo. Não só pelo fato de o lançamento ter apontado a



empresa como contribuinte mas, também, pelo fato de que o fundamento fático referido na autuação é o de ter os indigitados obrigados solidários, interesse comum no fato gerador.

Assim, também não se mantém a responsabilidade solidária com fundamento no artigo 135 do CTN.

Finalmente, e independentemente de tudo o que foi acima exposto, também penso não ser possível a imputação de responsabilidade solidária no caso concreto ao Senhor Teodoro pelo simples fato de essa imputação ser incompatível com o próprio fundamento da autuação. Retiro-me ao fato de que se cuida de lançamento com base no art. 61 da lei nº 8.981, de 1996 que versa sobre tributação exclusiva na fonte.

Note-se que se trata de lançamento onde o sujeito passivo é expressamente designado pela lei, no caso pelo art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995. Trata-se, portanto, da hipótese de sujeição passiva referida no art. 121, II combinada com o art. 128 do CTN. E mais, de situação em que a lei não só atribuiu a responsabilidade a terceira pessoa, a fonte pagadora dos rendimentos, mas determinou que essa responsabilidade seria exclusiva, como previsto no mencionado artigo 128, que a seguir transcrevo.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

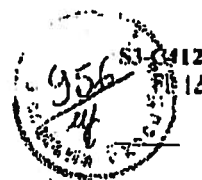
Ora, é absolutamente incompatível a imputação de responsabilidade a uma pessoa, na qualidade de fonte pagadora, por uma obrigação tributária com a indicação de terceiras pessoas como responsáveis solidários por essa mesma obrigação, a pretexto de que estas teriam interesse comum no fato gerador. Isto é, a aplicação da regra do art. 121, II, e é disso que se trata, necessariamente exclui a aplicação do art. 124, I.

Em conclusão, entendo não haver amparo legal para a imputação ao Senhor Teodoro da responsabilidade solidária pela obrigação tributária de que se cuida neste processo, afastando a aplicação dos artigos 124, I e 135, II e III, por incompatíveis com a situação fática, ressalvado contudo a possibilidade de responsabilidade pelo crédito tributário prevista expressamente em lei, a ser averiguado pela Fazenda Nacional quando da execução fiscal.

Passo ao exame do recurso interposto pela ENGIEBLON

Inicialmente, quanto ao pedido de suspensão do processo administrativo para aguardar o desfecho dos processos judiciais, registre-se que o destino do processo administrativo independe do que se decidir nos processos judiciais. Portanto, o pedido não merece ser acolhido.

O que se examina no processo administrativo é se os pagamentos registrados na Contabilidade tiveram ou não identificados os seus beneficiários. Nos processos judiciais discute-se o possível cometimento de crimes relacionados a desvios de recursos públicos e, embora o contexto fático dos processos seja o mesmo, a responsabilidade tributária independe da confirmação ou não do cometimento de tais ilícitos penais. O que está em discussão no processo administrativo é tão-somente se foram identificados ou não os beneficiários e as causas dos pagamentos e, nesse aspecto, a autoridade julgadora administrativa tem ampla



liberdade para formar sua convicção, independentemente do desenvolvimento dos processos judiciais.

Sobre a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância por negativa de produção de provas, registre-se que a realização de diligência e perícia deve ser decidida pela autoridade administrativa conforme sua própria convicção a respeito da necessidade de tais providências para a formação de sua convicção a respeito do desfecho a ser dado ao processo. Assim, se a autoridade julgadora entendeu estar apta a julgar o processo com os elementos constantes dos autos, é legítima a decisão.

Veja-se o que dispõe o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a respeito da diligência:

Art. 18ª autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

A realização da diligência, portanto, não é um direito do contribuinte cuja negativa constitua cerceamento desse direito, desde que fundamentada, como foi, no caso sob exame.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

Quanto à arguição de nulidade do lançamento por alegada mudança de critério jurídico do lançamento, registre-se, de início que o fato alegado, ainda que fosse verdadeiro, não ensejaria a nulidade do lançamento, que pode ser revisto, emendado, complementado pela autoridade lançadora, conforme dispõe o art. 149 do CTN. Eventualmente, a revisão posterior do lançamento poderia ter implicações em termos de decadência, porém não é o caso aqui, já que a ciência do auto de infração complementar se deu em fevereiro de 2004 e os fatos se referem ao ano de 2000.

De qualquer forma, não se verifica o fato apontado. Tanto no auto de infração original quanto no auto de infração complementar, a matéria fática relatada diz respeito a pagamento sem emissão ou a beneficiário não identificado. O relato fiscal não deixa dúvida quanto a esse ponto.

Também quanto à falta de fundamentação para o reajustamento da base de cálculo, se falha havia na autuação quanto a esse ponto no auto de infração original, a mesma foi sanada no auto de infração complementar. Ali se vê a referência expressa ao § 3º do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 que reza:

§ 3º o Rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto

Não vislumbro, pois, os vícios apontados, razão pela qual rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

Quanto ao mérito, como relatado no auto de infração, trata-se de valores escriturados como pagamentos nas contas contábeis nº 1.02.01.002.0001 – Valores a recuperar.



- Valmor Felipeto e 1.02 01.002.0002 Crédito a identificar. Intimada a comprovar os beneficiários e as causas desses pagamentos, a Contribuinte não apresentou resposta. Durante os procedimentos de diligência, contudo, a Contribuinte apresentou alguns documentos que comprovavam esses beneficiários e causas.

A Turma Julgadora de primeira instância, contudo, em detalhada análise desses documentos concluiu que os mesmos não comprovam as origens e as causas dos pagamentos registrados na contabilidade. Pela clareza e precisão dos fundamentos da decisão recorrida, reproduzo o trecho em que a questão é analisada:

Cita a impugnante, como exemplo, que "a empresa Planlar (a qual recebeu dois cheques no montante total de R\$ 351.000,00) declarou e comprovou documentalmente que o recebimento destes valores deu-se em razão da aquisição pelo Sr. Amaury Cruz Santos, de dois imóveis, conforme Contrato Particular de Compra e Venda que anexou a sua resposta, a qual fora objeto de distrato tendo sido devolvidos todos os valores, mediante recibo, ao Sr. Amaury", logo, identificando o beneficiário final do cheque emitido pela Engeblon, mas não determinado para quem efetuou o pagamento e a causa, já que a apontada no citado exemplo demonstra uma operação comercial entre a empresa Planlar e o Sr. Amaury, e não a aquisição dos imóveis pela impugnante, o que justificaria e identificaria tais pagamentos.

Outro exemplo que cita é "a empresa Santos e Volpi Ltda (Futo Import), comprovou, através de documentos, que os valores que lhe foram entregues são decorrentes da integralização de capital social efetivado pelo Sr. Amaury Cruz Santos. O Sr. Amaury, ainda, adquiriu da empresa VEIPAR VEÍCULOS IMPORTADOS LTDA os direitos decorrentes de concessão (franquia) para a venda de veículo, peças e serviços oferecidos pela BMW do Brasil Ltda e Land Rover do Brasil Ltda, conforme documentos juntados aos autos", entretanto, tal fato não justifica nem identifica para quem foi efetuado respectivo pagamento pela autuada, pois, da mesma forma que no exemplo anterior, está sendo apontado o destinatário final do cheque pela Engeblon, e uma operação comercial entre o Sr. Amaury e a empresa Santos Volpi Ltda.

Os demais pagamentos seguem o mesmo tratamento, ou seja, é identificado quem sacou os cheques emitidos pela empresa Engeblon e operações comerciais envolvendo terceiros pessoas, o que não identifica os beneficiários e as causas dos pagamentos contabilizados pela interessada

No Recurso, a Contribuinte se limita a repetir os argumentos da impugnação quanto a esse ponto

Note-se que, ao mencionar pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, a lei, por certo, se refere a causa e beneficiário identificados nos registros contábeis e nos documentos que lastreiam esses registros. Por óbvio, todo pagamento tem uma causa e um beneficiário, que podem estar ocultos ou declarados. O que a lei exige é que há uma causa e um beneficiário declarados.



No caso, o Contribuinte apresenta alguns documentos que revelam a destinação final de cheques por ela emitidos e registrados nas contas consideradas na autuação, mas, em nenhum dos casos, identifica a operação e a justificativa para os pagamentos a esses beneficiários finais.

Conforme detalhadamente apresentado no Relatório de Diligência (fls. 619/629), os destinatários finais dos cheques, intimados a prestar esclarecimentos, apontaram razões diversas para o recebimento, em nenhum caso relacionadas a operações com a empresa Engoblon. Além dos exemplos arrolados pela decisão de primeira instância, veja-se o caso da empresa Logística Operações Promocionais e Eventos Ltda que teria recebido três cheques de R\$ 550.000,00 e quatro de R\$ 275.000,00, registrados pela Engoblon na conta VALMOR FII/PIRTO. Intimada, a referida empresa declarou que recebeu os cheques da empresa Duagro S/A Administração e Participação, "em decorrência de venda de ativos financeiros".

Como se vê, a Contribuinte não logrou comprovar as causas e os beneficiários dos pagamentos.

Sobre o reajustamento da base de cálculo, conforme o § 3º do art. 61 da lei nº 8.981, de 1995, reproduzido acima, a lei considera que, nestes casos, a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto e, portanto, o valor pago deve ser considerado líquido, daí o reajustamento.

O procedimento fiscal, quanto a este ponto, apenas aplicou o que determina a lei.

Sobre a alegada impossibilidade do lançamento com base em depósitos bancários, não é disso que se trata neste caso, pois o lançamento se baseou em dados da própria contabilidade da Recorrente.

Finalmente, sobre o alegado caráter confiscatório da multa de ofício, registre-se de plano que a exigência baseia-se em disposição expressa de lei a qual o agente fiscal apenas aplicou ao caso concreto. Portanto, a manifestação acima procura atacar a própria validade da lei, matéria que refoge à competência dos órgãos julgadores administrativos que não podem afastar a aplicação de lei com base em juízo subjetivo sobre as repercussões econômicas dessa aplicação.

Sobre a qualificação da multa de ofício, que a elevou do percentual básico de 75% para 150%, a autoridade lançadora o justifica do seguinte modo:

Os fatos relatados nos itens acima comprovam o evidente intuito de fraude previsto no inciso II do art. 957 do Decreto nº 3000/99, condicionante da qualificação da multa, pois houve interposição de pessoas no contrato social, com a finalidade de frustrar o cobrança do crédito tributário por parte da fazenda nacional.

Vejam-se o que dispõe a legislação a respeito da qualificação da multa, conforme o art. 44, § II da Lei nº 9.430, de 1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.



I - []

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, os quais transcrevo a seguir:

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 as circunstâncias materiais,

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente

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

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

Pois bem, os dispositivos transcritos referem-se expressamente ao intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la. Esse propósito malicioso, todavia, deve guardar relação com a infração apurada, no caso, o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. E pergunta-se: qual foi o ato fraudulento destinado a ocultar a existência do pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado?

Conforme o próprio relatório fiscal, o lançamento tomou por base os próprios registros contábeis da Autuada e se configurou o pagamento sem causa pela não apresentação dos documentos que lastreiam esses registros. Ora, a consequência da não comprovação é a própria imputação de responsabilidade à fonte pagadora pelo imposto que deixou de reter e recolher. Para qualificar a multa era preciso que fosse demonstrada a prática de conduta fraudulenta com o propósito deliberado de fugir a essa responsabilidade.

Sobre a suposta utilização de interposta pessoa, o fato, ainda que confirmado, não guarda relação com a infração, pois em nada retira ou altera a responsabilidade da fonte pagadora, no caso a empresa ENGEBLON

O que transparece dos fundamentos da autuação neste ponto é que, como se trata de operações envolvendo o desvio de recursos públicos, residiria nessa origem o intuito doloso e fraudulento. Porém, penso que o que justifica a qualificação da penalidade no caso de lançamento tributário é a prática fraudulenta realizada diretamente com o propósito de

Processo nº 10980.002755/2003-67
Acórdão nº 3402-00.059

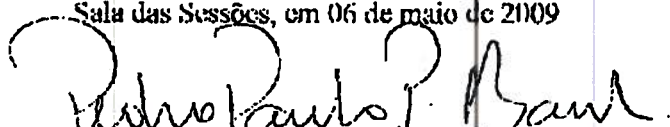


esconder o fato gerador, isto é, diretamente relacionada à infração 1ª não vislumbro que tal tenha ocorrido neste caso.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para DESQUALIFICAR a multa de ofício e atestar a obrigação solidária de Teodoro Hübner Filho

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2009


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA