



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

Processo nº 10980.006984/2007-84
Recurso nº 165.809 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.262 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2009
Matéria IRF
Recorrente IRIS COLOR EXPRESS COMÉRCIO DE MATERIAIS FOTOGRÁFICOS LTDA.
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003, 2004

AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - DOCUMENTOS APREENDIDOS - O simples fato de ter ocorrido apreensão de documentos pelo Poder Público não implica cerceamento de defesa, mormente se a interessada não esboçou qualquer tentativa de obter cópias de documentos relevantes, e os fatos podem ser comprovados por múltiplos meios, além dos documentos apreendidos.

AUTO DE INFRAÇÃO - ILEGITIMIDADE PASSIVA - INTERPOSTAS PESSOAS - LANÇAMENTO NO CONTRIBUINTE DE FATO - Incabível a alegação de ilegitimidade passiva, quando restar comprovado nos autos o artifício doloso de transformar filiais em pessoas jurídicas distintas, utilizando-se do expediente de constituir interpostas pessoas jurídicas, com a finalidade de reduzir as receitas tributáveis auferidas e efetuar a movimentação financeira, situação que torna lícito o lançamento sobre o contribuinte de fato.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA - LEI Nº 8.981, DE 1995, ART. 61 - CARACTERIZAÇÃO - A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título

de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995.

MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (arts. 131 e 332 do CPC. e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 957, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 1999, autorizando a qualificação da multa de ofício, a prática reiterada do artifício doloso utilizada pela contribuinte em agir através de interpostas pessoas jurídicas, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto de renda na efetivação de pagamentos sem causa.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. HIPÓTESES DE IMPUTAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. - A imputação de responsabilidade solidária por crédito tributário só pode ocorrer nas hipóteses e nos limites fixados na legislação, que a restringe às pessoas expressamente designadas em lei e àquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. A exigência de tributação exclusivamente na fonte, com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é incompatível com a imputação de responsabilidade solidária a terceiros por suas meras participações, como prepostos ou administradores, nos acontecimentos que caracterizaram o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

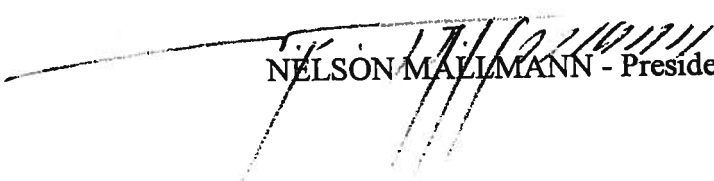
Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pela recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso quanto a matéria tributável e EXCLUIR da autuação a responsabilidade solidária de

Ricardo de Almeida César e Ednaldo de Almeida Cezar, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



NELSON MALLMANN - Presidente e Relator

EDITADO EM: 08 DEZ 2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Nelson Mallmann (Presidente da Turma), Antonio Lopo Martinez, João Carlos Cassuli (Suplente Convocado), Valéria Pestana Marques (Suplente Convocada), Pedro Anan Júnior e Heloísa Guarita Souza (nas funções de Vice-Presidente da Turma). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Gustavo Lian Haddad (Vice-Presidente da Turma).

Relatório

ÍRIS COLOR EXPRESS COMÉRCIO DE MATERIAIS FOTOGRÁFICOS LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ/MF nº 00.396.437/0001-96, com domicílio fiscal na Cidade de Curitiba, Estado do Paraná, à Rua Brigadeiro Franco, nº 2.300, loja 402 – Bairro Centro, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba - PR, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 458/490, prolatada pela Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 510/539.

Contra a contribuinte foi lavrado, em 06/06/07, o Auto de Infração de Imposto de Renda na Fonte (fls. 266/291), com ciência pessoal, em 14/06/07, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.418.172,96 (padrão monetário da época do lançamento), a título de Imposto de Renda na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% calculado sobre o valor do imposto de renda, relativo aos fatos geradores ocorridos nos anos de 2003 e 2004.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada, relativo ao pagamentos efetuados pela empresa a Vanderlei Silvestre, Jaqueline de Almeida César e Hugo Westphalen Barros. Infração capitulada no artigo 674 do RIR/99, cuja base legal é o 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

As Auditoras-Fiscais da Receita Federal do Brasil, responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 295/357, entre outros, os seguintes aspectos (só os que interessam ao Auto de Infração de IRRF):

- que esta fiscalização, através de informações obtidas nos diversos sistemas da RFB, junto ao fisco estadual e no próprio site da empresa, constatou que a Íris Color é composta por 53 empresas com CNPJ distintos e mais de 120 lojas, em cinco estados: Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Minas Gerais e São Paulo;

- que, ainda, a partir das fontes de dados já citadas, constatamos que as 20 maiores empresas do grupo movimentaram nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004 R\$ 86.324.054,85, tendo sido recolhido no mesmo período aproximadamente R\$ 16.817,06, valor este inferior a 1% dos tributos e contribuições efetivamente devidos;

- que do exame dos documentos bancários das empresas fiscalizadas constatamos que foram emitidos vários cheques nominais as pessoas físicas relacionadas a seguir;

- que através de Termos de Intimação (fls. 07, 11 e 17), solicitamos às pessoas físicas que esclarecessem a natureza das operações que geraram os recebimentos dos valores através dos cheques, bem como anexassem a documentação inerente a estas operações;

- que em favor de Vanderlei Silvestre – CPF 024.350.189-75 foram emitidos cheques das seguintes empresas: pro-photo, Fliper, Roma Color, Íris Color, Art, Mundi, Brás Color e Centro Color (fls. 7/8);

- que em sua resposta o mesmo afirmou que era funcionário da Savona e que recebia ordens desta para sacar diversos cheques, efetivando, posteriormente, o pagamento de inúmeras despesas operacionais, não se lembrando a natureza de cada operação, nem o emitente dos cheques e nem mesmo os valores dos cheques (fls. 9/10);

- que em favor de Jaqueline de Almeida César – CPF 037.851.079-78 foram emitidos cheques das seguintes empresas: Oba, Íris Color, Centro Color e Pro-photo (fls. 11/12);

- que em resposta a mesma afirmou, em síntese, que era funcionária da empresa Art, e que recebia ordens desta para sacar diversos cheques, efetivando, posteriormente, o pagamento de inúmeras despesas operacionais, não se lembrando a natureza de cada operação, nem o emitente dos cheques e nem mesmo os valores dos cheques (fls. 13/14);

- que do exame das respostas conclui-se, mais um vez, que todas as empresas possuíam intrínseca relação, pois o funcionário de uma delas era beneficiário de cheques emitidos pelas demais;

- que Hugo Westphalen Barros – CPF 027.752.129-72 foi beneficiário de cheques emitidos pelas seguintes empresas: Pro-photo, Roma Color, Íris Color Express, Art e Paraná Color (atual Papa) – (fls. 17/19);

- que em resposta ao nosso Termo de Intimação, a pessoa física declarou que “quanto à origem dos cheques relacionados, informa que se trataram de troca de numerários por cheques pré-datados”, não apresentando qualquer esclarecimento adicional (fls.20);

- que em nenhuma das respostas encaminhadas foram anexados documentos que dessem suporte as alegações apresentadas pelas pessoas físicas;

- que os Cartórios Volpi e Motta encaminharam cópias das procurações, onde se verificou que além das empresas selecionadas para fiscalização, identificamos mais 25 empresas que outorgaram procuração para os sócios da Íris Color;

- que para falsear a obviedade da situação até aqui descrita e dar ares de licitude à situação jurídica engendrada, Ricardo e Ednaldo constituíam as empresas em nome de terceiros, ou então, registravam-nas em seu nome, e a seguir transferiam-nas para terceiros, e com estas firmavam “instrumentos particulares de contratos de franquia de serviços”;

- que esta situação tinha por finalidade simular que as filiais da Íris Color tinham personalidade jurídica própria, inclusive pertencendo a terceiros, e com isto transferir para estas pessoas jurídicas os ônus (para com o Município, Estado, União e fornecedores) decorrentes da atividade comercial, muito embora continuassem a gerir, administrar e auferir lucros impunemente, usando a obscuridade proporcionada pelos contratos de franquia, evidentemente falsos;

- que como ficou comprovado, todas as empresas fiscalizadas sonegaram quase a totalidade dos impostos e contribuições, e se não fosse descoberto que as empresas estavam em nome de interpostas pessoas, a responsabilidade recairia sobre os “laranjas”, que não possuíam bens que pudessem responder pelas dívidas, ficando Ricardo e Ednaldo impunes;

- que constatamos ainda por ocasião da utilização de nome de terceiros como "laranjas", alguns concorreram voluntariamente para o cometimento da fraude, outros não tinham conhecimento do uso indevido de seus nomes. Como exemplo citamos o caso das empresas: Centro Color – sócias Solange Terezinha Alves e Rosane Maciel; Splash – sócio Ivanildo Alcântara; Mitsuba – sócia Roseli Cândido da Silva. As pessoas citadas prestaram depoimentos nesta Delegacia da Receita Federal, e declararam que nunca foram sócias de qualquer empresa; que desconfiam que cópias de seus documentos foram obtidas, quando algumas pessoas se dirigiram ao bairro onde moram (Jardim Savona – invasão) e solicitaram os documentos alegando que seriam usados no cadastro para recebimento de cestas básicas, brinquedos, roupas, etc e que são catadoras de papéis;

- que não há qualquer registro contábil dos pagamentos efetuados, o que impossibilita a identificação das operações que resultaram na emissão dos cheques às pessoas relacionadas. A destinação dos recursos não foi comprovada e tampouco suficientemente esclarecida por ocasião das respostas aos nossos Termos de Intimação dirigidos às pessoas físicas, principalmente pela falta de apresentação de provas documentais;

- que todos os pagamentos efetuados, conforme cópias dos cheques (fls. 21 a 262) que não foram escriturados e cuja vinculação às atividades da empresa sequer foi corroborada, por consistirem em recursos oriundos da empresa, sem comprovação de sua efetiva destinação, no valor total de R\$ 874.420,44, estão sujeitos ao lançamento de ofício, por caracterizarem pagamento sem a comprovação da operação ou de sua causa;

- que a empresa não apenas deixou de oferecer à tributação os fatos imponíveis caracterizados como receitas auferidas, como empregou artifício destinado a evitar o conhecimento da matéria tributável pela administração Tributária;

- que no tocante a penalidade, diante do evidente intuito de fraude, visto que não restam dúvidas quanto a intenção do contribuinte em omitir a receita de sua atividade operacional, causando prejuízos aos cofres públicos mediante a falta e/ou redução dos recolhimentos dos tributos e contribuições devidos, é de se aplicar, nos termos da legislação de regência, a qualificação da multa de ofício;

- que os fatos descritos comprovam cabalmente que foram constituídas 19 (dezenove) empresas com o intuito de ocultar a efetiva titularidade das operações e denotam o intuito de impedir o conhecimento pelo fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Inconformada com o lançamento, do qual tomou ciência em 14/06/2007 (fls. 285), apresentou a interessada, tempestivamente, em 16/07/2007, a impugnação de fls. 365/382, solicitando que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que em 09 de dezembro de 2005, o Ministério Público do Paraná instaurou Processo Administrativo nº 3073/2005 – CAOPPOT, com a finalidade de apurar supostas denúncias feitas que apontavam, em tese, fraude fiscal e criminal;

- que no dia 14 de março de 2006, foi deferida a Busca e Apreensão de documentos fiscais, contábeis e comerciais da empresa recorrente e de todas as franqueadas, deferida pelo juiz da Vara de Inquéritos Policiais da Comarca de Curitiba – PR;

- que desta apreensão resultaram a apreensão de mais de 50 caixas de documentação diversa, conforme se pode verificar do termo de apreensão de documentos fiscais;

- que todos os documentos comprobatórios da tese da recorrente, como por exemplo, documentos comprovadores do não recebimento, contas operacionais das empresas, microfilmes de cheques, ordens de pagamento, cancelamento de pedidos, foram apreendidos pelo Fisco Estadual;

- que desde março de 2006 esses documentos estão em posse do Fisco, não tendo sido devolvidos até a presente data, impossibilitando a juntada dos documentos comprobatórios, violando seu direito a ampla defesa e contraditório;

- que aduz as auditoras da Receita Federal que a recorrente era composta por diversas empresas, informações estas obtidas nos sistemas da Receita Federal do Brasil, Fisco Estadual, site da Íris Color, eis que todas as empresas franqueadas era supostamente geridas pela Íris Color, mesmo estando registrada em nome de outros sócios;

- que através da análise mercadológica celebrou com diversas pessoas jurídicas contratos de franquias onde além de fornecer o conhecimento técnico e industrial necessário ao bom andamento da empresa, era necessário a outorga de uma procuração para que houvesse a fiscalização financeira da empresa como forma de remunerar a franqueada através de porcentagem sobre o faturamento;

- que ocorre porém que como a Íris Color tinha contato com os fornecedores tanto dos insumos quanto dos equipamentos fotográficos, estabeleceram, também, poderes para que o Sr. Ricardo sócio da empresa Íris Color, gerisse financeiramente as franqueadas;

- que essa gestão seria necessário por ter Ricardo e Ednaldo a possibilidade de conseguirem melhores preços com os fornecedores dos equipamento e suprimentos fotográficos, centralizam as compras de todas as empresas franqueadas da marca Íris Color, sendo necessário dessa procuração para que pudessem comprar em nome da empresa junto a esses fornecedores;

- que devidamente intimados as pessoas de Vanderlei Silvestre e Jaqueline de Almeida César, os mesmos informaram que se tratava de pagamento de despesas operacionais das empresas, não se lembrando da natureza de cada cheque;

- que após a presente autuação, a empresa recorrente diligenciou junto a suas franqueadas e verificou sobre o que se referia os cheques. Anexa, neste ato, uma lista, por empresa, referente a cada cheque sacado, bem como o empenho de qual despesa foi realizada;

- que, ocorre, porém, que no dia 14 de março de 2006, foi deferida a Busca e Apreensão de documentos fiscais, contábeis e comerciais da empresa recorrente e de todas as empresas franqueadas. Portanto, todas as contas estão apreendidas, de modo que fica impossível a apresentação das contas;

- que a fonte pagadora não é contribuinte, nem responsável por substituição ou por transferência e tampouco tem responsabilidade solidária ou subsidiária, já que, em face do CTN, a fonte pagadora, na qualidade de retentora e recolhadora da antecipação ou do imposto exclusivo na fonte, não é contribuinte do imposto de renda, por não ser titular da

disponibilidade econômica ou jurídica da renda sobre a qual incide a retenção e o recolhimento na fonte, bem assim por inexistir lei lhe atribuindo essa condição;

- que a responsabilidade da fonte pagadora cessa quando ultrapassado o prazo de apresentação da DIRPF do beneficiário do rendimento. Sendo assim, considerando que o prazo para a entrega da declaração de ajuste anual dos beneficiários se encerrou, referente aos anos 2003, 2004, 2005, nestas datas extinguiu-se a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto, motivo pelo qual o presente auto de infração lavrado deve ser anulado.

- que a fiscalização nem ao menos teve o trabalho de elaborar um fluxo de caixa, já que era seu dever provar a realização de pagamentos, de modo demonstrar a saída do numerário da empresa ou mesmo provar que os valores sacados não retornaram à empresa;

- que é importante asseverar que a tributação estabelecida pelo art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 advém da presunção da existência de rendimentos, devendo o fisco provar a realização do pagamento, ou seja, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, que deveria ser antecipado pelo substituto tributário nos moldes estabelecidos pela legislação;

- que note-se que não há existência efetiva de pagamentos a beneficiários não identificados, mas justificativas para valores sacados. Nem sequer existe registro contábil ou mesmo em livro caixa denotando pagamentos;

- que, pelo que afirma o agente fiscal, os valores sacados não ingressaram na conta caixa. O fato de não registrar tais valores na conta caixa não é prova ou garantia de que os mesmos saíram para pagamentos. Apenas para aclarar uma hipotética situação, poderiam ter sido depositados em outra conta bancária da empresa, cujos valores transitaram pelo caixa. Ademais, a inclusão de tais valores na conta caixa, bem como depósitos realizados, não acarretariam saldo credor para essa conta. Aqui, caberia ao ilustre autuante demonstrar o contrário, o que não fez;

- que observa-se do Auto de Infração a imposição de multa de ofício, calculada sobre os valores do IRRF lançado, à razão de 150%. A penalidade normalmente aplicada ao lançamento de ofício é de 75%, devendo ser agravada nas situações previstas no art. 44 da lei nº 9.430, de 1996;

- que a exasperação da multa de ofício prevista no dispositivo legal retrotranscrito somente deverá ocorrer nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A leitura, mesmo superficial, das disposições da Lei nº 4.502, de 1964 revela que as condutas exigidas para o agravamento da multa de ofício são três: sonegação, fraude e conluio;

- que, no caso em tela, desde as primeiras informações, foi esclarecido que a utilização da conta corrente em nome de um terceiro não implicou qualquer prejuízo para o fisco, mas serviu como meio para preservar recursos que estavam na iminência de ser penhorados por fornecedores, época em que a impugnante se encontrava com suas finanças abaladas.

Inconformado com a lavratura do Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária, do qual tomaram ciência em 19/06/2007 (fls. 361/3612), os sócios, Ricardo de Almeida Cesar e Ednaldo de Almeida Cezar, apresentaram, tempestivamente, em 16/07/2007, a impugnação de fls. 436/441, solicitando que o mesmo seja declarado insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que presume o Fisco Federal que os recorrentes são responsáveis solidários pelos tributos eis que são representantes da pessoa jurídica e são responsáveis pessoais quando da ocorrência de irregularidades, na forma do art. 135, II do CTN;

- que para se comprovar a responsabilidade tributária é necessário configurar uma das hipóteses do art. 135 do Código Tributário Nacional, que prevê a responsabilidade pessoal dos sócios;

- que ante a ausência de comprovação das condições para a responsabilização dos recorrentes pelos débitos da empresa devedora, a presente impugnação deve ser provida, reconhecendo a ilegitimidade de Ricardo de Almeida Cezar e Ednaldo de Almeida Cezar, excluindo suas responsabilidades do auto de infração.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pela impugnante a Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba – PR, conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que no voto proferido no Processo Administrativo Fiscal nº 10980.006978/2007-27, apreciado na mesma sessão, ficaram devidamente positivadas as razões pelas quais esta Turma entendeu que a impugnante deve responder pelos débitos decorrentes de operações praticadas em nome das pessoas jurídicas “franqueadas”. Por isso, transcrevo a seguir seu inteiro teor. Acrescento que adoto neste voto o mesmo entendimento exarado com relação às preliminares alusivas a(i) cerceamento de defesa decorrente da apreensão de documentos contábeis; e (ii) ilegitimidade do sujeito passivo autuado, posto que as preliminares são vertidas em termos idênticos nas duas impugnações;

- que é incontroverso que ocorreu a noticiada apreensão, conforme Mandado de Busca e Apreensão de fls. 308, Termo de Apreensão de fls. 311/313 e Termo de Retenção de Comprovantes e Documentos Fiscais de fls. 314/315. É lícito supor, portanto, que muitos documentos, talvez todos, ainda não tenham sido restituídos. Esse fato, contudo, não impede que a contribuinte solicite cópias dos documentos que eventualmente tenham o condão de comprovar suas teses, se é que tais documentos existem. Com efeito, caso a contribuinte acreditasse mesmo que algum dos documentos apreendidos tenha o poder de infirmar as imputações do Fisco, com certeza tê-lo-ia solicitado, o que, até onde se tem notícias, não fez, apesar de sua alegação em contrário;

- que, quanto ao fato da impossibilidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, é de se dizer, que de fato, o lançamento do IRRF é por homologação e decorreram mais de 05 anos entre as datas dos fatos geradores ocorridos no mês de fevereiro de 2002 e a data da ciência do auto de infração. Acontece, todavia, restou caracterizada a ocorrência de fraude, como se verá mais adiante, o que excepciona a aplicação do sobredito dispositivo;

- que, quanto ao fato da ilegitimidade do sujeito passivo, é de se dizer que não é possível alguém contratar algo consigo mesmo. Tampouco é possível uma pessoa jurídica celebrar um contrato, de franquia ou de outra espécie qualquer, consigo mesma. A celebração de um contrato pressupõe a existência de pelo duas pessoas distintas. Esta é a premissa subjacente a qualquer análise que se faça das alegações da impugnante de que a movimentação financeira que ensejou a tributação pertence a outras pessoas jurídicas, com as quais teria celebrado contrato de franquia, e não a ela própria;

- que, quanto a inexigibilidade da multa qualificada, é de se dizer que cumpre apenas registrar que as evidências constantes dos autos respaldam plenamente o entendimento da fiscalização de que os dois únicos sócios da impugnante se valeram do artifício doloso de explorar as atividades de sua empresa por meio de estabelecimentos acobertados por sua marca, sob sua subordinação direta e que nada mais eram do que extensões da matriz, mas que se encontravam formalmente constituídas como se fossem pessoas jurídicas distintas e autônomas. Recorreram, portanto, a interpostas pessoas jurídicas, o que se denomina no jargão fiscal, policial e jornalístico de “empresas laranja”. Tudo isso com o objetivo inequívoco de evitar, na medida do possível, o recolhimento de tributos devidos para os três entes que compõem a Federação: União, Estados e Municípios. Aliás, esse delito não apenas foi tentado, mas consumado, na medida em que o lançamento não pôde retroagir para atingir períodos já alcançados pela decadência;

- que, quanto a petição apresentada pelos senhores Ricardo de Almeida César e Ednaldo de Almeida Cezar, sócios da autuada, que requerem que, ante a ausência de comprovação das condições para sua responsabilização, seja reconhecida sua ilegitimidade e excluída suas responsabilidades do auto de infração;

- que com relação a esse pedido, cumpre ponderar, primeiro, que certamente os membros deste Colegiado não detém o poder de excluir a responsabilidade de pessoas que, por se encontrarem diretamente vinculadas aos fatos geradores da obrigação tributária, devam responder pelos créditos tributários respectivos, nos termos da legislação vigente. Penso que valorar a conduta dos administradores e atribuir-lhes ou na responsabilidade patrimonial é tarefa inserida no âmbito da competência dos Procuradores da Fazenda Nacional, que pode ser exercida até na fase de execução da dívida ativa, requerendo o redirecionamento da ação judicial. Por isso, em meu entender, mesmo que este Colegiado, intentasse usurpar as atribuições da PGFN e declarar excluída a responsabilidade solidária dos peticionários, os Procuradores da Fazenda Nacional não estariam vinculados a esse entendimento, e poderiam pautar sua conduta pelas conclusões que eles próprios extraíssem dos autos. Da mesma forma, poderiam também, se entendessem cabível, estender a responsabilidade a outras pessoas que não figuraram nos Termos vergastados. Em segundo lugar, por tudo o que foi referido neste voto, e pelo muito que dele não consta, mas que se encontra relatado no Termo de Verificação Fiscal e devidamente comprovado nestes autos, sedimenta-se a firme convicção de que os peticionários são os verdadeiros proprietários de toda a exploração perpetrada em nome das empresas ‘franqueadas’, e por ela devem responder. Não se acolhe, portanto, a pretensão dos peticionários;

- que, quanto aos pagamentos de despesas operacionais com recursos sacados por Vanderlei Silvestre e Jaqueline de Almeida César, é de se dizer, que relata a autuada que diligenciou junto às suas franquias e verificou a que os cheques se referiam, e que anexou à impugnação listas (fls. 384/435), por empresa, relativas a cada cheque, bem como o empenho de qual despesa foi realizada. Alega, contudo, que está impossibilitada de apresentar os comprovantes, em virtude de sua apreensão;

- que as justificativas para os gastos são plausíveis, porquanto evidenciam ainda mais que todas as lojas compõem uma mesma unidade econômica, com uma administração única e centralizada, e que as despesas são custeadas por uma caixa único, do qual são drenados recursos para o custeio das despesas pessoais das empresas, dos sócios e de seus familiares;

- que, nesse sentido, é de se enfatizar a inexistência de pagamentos de qualquer despesa em benefício das pessoas que figuram como sócios (laranjas) das empresas franquias. Em situação contrária, existem registros de utilização de recursos sacados, além

da própria Íris, de outras cinco empresas diferentes (MUNDI, fls. 386; BRÁS, fls. 387/388; FLÍPER, fls. 389, 390 e 392; ART, fls. 393, 430; PRO-FHOTO, fls. 394, 399, 426; CENTRO, fls. 433), para quitar contas (colégio, telefone, cartão de crédito, ITBI, clubes, etc) dos proprietários da impugnante e seus familiares, inclusive sua mãe. Mais uma evidência, portanto, de que se trata de um caixa único, pertencente apenas a um grupo familiar;

- que por se harmonizarem com o conjunto probatório, caso tivessem sido apresentados os comprovantes respectivos, coincidentes em datas e valores, as alegações deveriam ser acolhidas. Entretanto, esses comprovantes não se encontram escriturados, além de a impugnante não ter diligenciado para trazê-los a lume. Por outro lado, sequer se dignou a comprovar a condição de funcionários, que atribui aos beneficiários dos cheques sacados. Assim sendo, não vejo como acolher a incomprovada alegação de que os valores pagos a essas duas pessoas tenham mesmo sido utilizadas na liquidação dessas contas;

- que, quanto a permuta com o Sr. Hugo W. Barros, é de se dizer, que a lacônica justificativa da impugnante é que se trata de permuta sem recebimento de torna, consistente na troca de numerários por cheques pré-datados;

- que a não ser que a impugnante esteja afirmando que esse senhor operava uma espécie de factoring informal, a alegação carece de sentido. Não é lógico alguém trocar moeda sonante pela mesma quantidade representada por cheque pré-datado. De qualquer forma, o relevante é que a alegação não foi comprovada e tampouco se encontra escriturada;

- que, quanto a alegação de que a fonte pagadora não é contribuinte nem responsável, por substituição ou transferência, e tampouco tem responsabilidade solidária ou subsidiária, bem como a alegação de a responsabilidade da fonte pagadora cessa quando ultrapassado o prazo de apresentação da DIRPF do beneficiário do rendimento, é de se dizer, que são impertinentes as alegações aduzidas pela impugnante nesses dois tópicos, já que o artigo 61 da Lei nº 8.981, de 2001 determina a sujeição do imposto exclusivamente na fonte, é porque está atribuindo a esta o encargo de reter e recolher o tributo, ao mesmo tempo em que dispensa sua inclusão no ajuste anual do beneficiário. Em outras palavras, transfere a responsabilidade do contribuinte para a fonte pagadora. Por isso, diversamente dos rendimentos sujeitos à antecipação do imposto, a responsabilidade da fonte pagadora não cessa, quando vencido o prazo de apresentação da declaração anual de ajuste do beneficiário.

A presente decisão está consubstanciada nas seguintes ementas:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
- IRRF*

Ano-calendário: 2003, 2004

*CERCEAMENTO DE DEFESA. DOCUMENTOS
APREENDIDOS.*

O simples fato de ter ocorrido apreensão de documentos pelo Poder Público não implica cerceamento de defesa, mormente se a interessada não esboçou qualquer tentativa de obter cópias de documentos relevantes, e os fatos podem ser comprovados por múltiplos meios, além dos documentos apreendidos.

INTERPOSTAS PESSOAS. RESPONSABILIDADE.

A empresa que, intentando fugir de suas responsabilidades tributárias, adota o artifício doloso de transformar suas filiais em outras pessoas jurídicas, constituídas por "laranjas", com as quais firma contrato de franquia, responde pelos débitos tributários inerentes à totalidade de sua movimentação.

PAGAMENTO SEM CAUSA COMPROVADA. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE.

O pagamento cuja causa não for devidamente comprovada, mediante documentação idônea coincidente em data e valor, se sujeita à tributação exclusiva na fonte.

Lançamento Procedente.

Cientificados da decisão de Primeira Instância, em 20/02/08, conforme Termo constante às fls. 491/508, e, com ela não se conformando, a contribuinte, bem como os seus sócios Ricardo de Almeida César e Ednaldo de Almeida Cezar, apresentaram, em tempo hábil (19/03/08), os recursos voluntários de fls. 510/539, no qual demonstram irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

A presente discussão restringe-se as preliminares de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, à falta de retenção e recolhimento de imposto de renda na fonte, que conforme a peça acusatória, a autuada, como responsável legal, deveria ter retido e recolhido quando efetuou os pagamentos sem causa ou operações não comprovadas, amparado no disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Em sua defesa a suplicante sustenta preliminares de nulidade do lançamento por entender que houve irregularidades e ilegalidades no lançamento, sob os argumentos de que houve dificuldades de acesso a documentação apreendida por ordem judicial e ilegitimidade passiva e, por fim, razões de mérito.

Inicialmente passo a analisar as preliminares de nulidade do lançamento argüidas pela suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora e administrativa feriram diversos princípios fundamentais, quais sejam: falta de comprovação do fato gerador; dificuldade de acesso a documentação apreendida por ordem judicial e ilegitimidade passiva.

Estas preliminares devem ser rejeitadas pelos motivos que se seguem.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pela agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Com a devida vênia, foram os estabelecimento bancários que forneceram os dados para que a autoridade lançadora efetuasse o lançamento, sendo que os valores estão individualizados nos Demonstrativos e Relatórios de Fiscalização, que são partes integrantes do Auto de Infração e que o mesmo, identifica por nome e CNPJ a autuada, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba - PR, cuja ciência foi pessoal através do representante legal da empresa, descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal, assinado pelas Auditoras-Fiscais da Receita Federal do Brasil, responsáveis pela constituição do crédito tributário, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

A etapa contenciosa caracteriza-se pelo aparecimento formalizado no conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, causa-lhe gravame com a aplicação de multa por suposto não-cumprimento de dever instrumental.

Assim, a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato imponível ensejador da

tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

O lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Nunca é demais lembrar, que até a interposição da peça impugnatória pelo contribuinte, o conflito de interesses ainda não está configurado. Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal propriamente dita, constituindo-se medidas preparatórias tendentes a definir a pretensão da Fazenda. Ou seja, são simples procedimentos que tão-somente poderão conduzir a constituição do crédito tributário.

Na fase procedimental não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há ainda, qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício da faculdade da administração tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo. O litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Assim, após a impugnação, oportuniza-se ao contribuinte a contestação da exigência fiscal. A partir daí, instaura-se o processo, ou seja, configura-se o litígio.

No caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Quanto a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa em razão do material apreendido por ordem judicial e que segundo a tese da autuada serviriam para demonstrar a não ocorrência do fato gerador questionado, tais como: documentos comprovadores do não recebimento, contas operacionais das empresas, microfilmes de cheques, ordens de pagamento, cancelamento de pedidos (apreendidos pelo Fisco Estadual), é de se observar, de plano, que a ação fiscal, em comento, foi motivada pelo Ofício do Ministério Público do Estado do Paraná, que encaminhou cópias de denúncias feitas através de declarações prestadas por terceiros, cujos nomes foram utilizados em participação societária de empresas no ramo de material fotográfico, apontando a simulação na constituição e na transferência de quotas de diversos estabelecimentos ligados a Íris Color.

Não há dúvidas nos autos de que no dia 14 de março de 2006, foi deferida a Busca e Apreensão de documentos fiscais, contábeis e comerciais da empresa recorrente e de

todas as envolvidas (“franqueadas”), deferida pelo juiz da Vara de Inquéritos Policiais da Comarca de Curitiba – PR.

A preliminar levantada pela suplicante, data vênia, não tem nenhum cabimento, por qualquer ângulo que se pretende analisá-la.

Ora, a decisão de Primeira Instância já se manifestou, de forma correta, que o simples fato de ter ocorrido apreensão de documentos pelo Poder Público não implica cerceamento de defesa, mormente se a interessada não esboçou qualquer tentativa de obter cópias de documentos relevantes, e os fatos podem ser comprovados por múltiplos meios, além dos documentos apreendidos

Ademais, restou evidenciado, nos autos, através de indícios e provas, que a suplicante não encontrou a documentação questionada, não demonstrou nenhum interesse em tentar localizá-la, muito menos conseguiu justificar quem e porque as recebeu. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de irregularidades na escrita, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que a recorrente possuía fontes de recursos com o destino justificado, competirá a suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores pagos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores e com as respectivas operações e causas justificadas, bem como a identificação dos respectivos beneficiários.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que os valores se destinaram a beneficiários não identificados ou não havia motivo para se efetuar estes pagamentos (fato indiciário) corresponde, efetivamente, aos valores questionados (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

Não tenho dúvidas, que o efeito da presunção “*juris tantum*” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas da operação, causa e identificação dos beneficiários dos pagamentos questionados. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do-ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Faz-se necessário consignar, que a interessada foi devidamente intimada a comprovar mediante documentação hábil e idônea, a efetiva destinação dos cheques e a quais pagamentos se destinam, o que não o fez, alegando que a documentação comprobatória estava com a Polícia Federal em razão de uma ação de busca e apreensão expedida pela Justiça Federal, permitindo, assim, ao Fisco, lançar o crédito tributário aqui discutido, valendo-se de uma presunção legal de que houve pagamento sem causa, fato gerador de imposto de renda na fonte.

Nesse sentido, compete a interessada não só alegar, mas também provar, por meio de documentos, hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, que tais valores se destinaram ao pagamento de beneficiários identificados comprovando a respectiva operação e a respectiva causa. Portanto, sem respaldo as alegações da autuada, que devidamente intimada a comprovar a destinação dos cheques não produziu provas no sentido de elidi-la.

Como se vê, teve a suplicante, seja na fase fiscalizatória, fase impugnatória ou na fase recursal, oportunidade de exhibir documentos que comprovem as alegações apresentadas. Ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do processo, a presunção “jûris tantum” acima referida, necessariamente, transmuda-se em presunção “jure et de jure”, suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador.

Assim sendo, é de se rejeitar a preliminar argüida.

No que se refere a preliminar de nulidade do lançamento, por ilegitimidade passiva, argüida pela recorrente, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal em razão da não aplicação correta dos preceitos legais, tendo em vista que a autuada não é o sujeito passivo da obrigação tributária, é de se dizer, inicialmente, que não é possível alguém contratar algo consigo mesmo. Tampouco é possível uma pessoa jurídica celebrar um contrato, de franquia ou de outra espécie qualquer, consigo mesma. A celebração de um contrato pressupõe a existência de pelo duas pessoas distintas. Esta é a premissa subjacente a qualquer análise que se faça das alegações da impugnante de que a movimentação financeira que ensejou a tributação pertence a outras pessoas jurídicas, com as quais teria celebrado contrato de franquia, e não a ela própria.

Não há dúvidas, da análise do presente processo, que a recorrente tenta, ao menos verbalmente, de todas maneiras demonstrar que ela não seria responsável pelos pagamentos das supostas “franqueadas”, empresas acusadas de serem de “fachada”, operadas por interpostas pessoas (“laranjas”).

Como visto, no presente processo, a suplicante, quer na impugnação, quer no recurso voluntário, limitou-se a perfilar pontos de vista acerca da validade e da eficácia do lançamento, pertinentes aos procedimentos da fiscalização no curso da ação fiscal. Para ele, o lançamento é nulo pelos argumentos que desenvolveu.

A extremar-se o formalismo, como desejado pela recorrente, a ação fiscal haveria de ter-se desenvolvido apenas em duas frentes: (a) junto às demais pessoas jurídicas ("franqueadas"), relativamente às pretensas provas de prestação de serviços (causas do pagamento); (b) perante a autuada, no tocante aos seus pagamentos e às contas em seu nome. Porém, das peças processuais, observa-se que a suplicante foi intimada a comprovar documentalmente o alegado, apresentando documentos hábeis pertinentes, tais como escrituração contábil, notas fiscais de venda, vinculação entre a atividade da empresa e as receitas em questão, etc. Na ocasião, também, foi intimada a especificar detalhadamente as fontes produtoras dos rendimentos. Entretanto, não logrou identificar e comprovar a vinculação dos pagamentos (operação sem causa), sob a frágil argumentação de que a documentação que poderia comprovar estava em poder do fisco em razão da ordem judicial para a apreensão desta documentação.

Ora, não restam dúvidas, que só a pessoa jurídica estaria, em princípio, apta a comprovar os ingressos e saídas, recorrendo a seus assentamentos contábeis e respectivos documentos, assim como somente as "franqueadas" envolvidas poderia colher e fornecer os comprovantes relativos às operações ou negócios de que participou e que deram origem aos recursos utilizados nos pagamentos efetuados.

Entretanto, não é essa a prática que a jurisprudência administrativa testemunha. Pois como se sabe, desde remotíssima data tem-se entendido que a intimação deve ser feita aos reais proprietários dos recursos que originaram os supostos pagamentos, seja quanto à apresentação de documentação hábil e idônea seja quanto à origem dos recursos questionados.

Com efeito, qualquer procedimento fiscal digno do nome há de estar suficientemente instruído para possibilitar ampla defesa do contribuinte contra quem for instaurado. No caso, os elementos de prova, informações, etc., necessários e suficientes para embasar o lançamento contra a autuada estão nos autos.

Ora, a acusação da autoridade lançadora está no sentido de que para falsear a obviedade da situação e dar ares de licitude à situação jurídica engendrada, os sócios da autuada Ricardo e Ednaldo constituíam as empresas em nome de terceiros, ou então, registravam-nas em seu nome, e a seguir transferiam-nas para terceiros, e com estas firmavam "instrumentos particulares de contratos de franquia de serviços". Situação esta que tinha por finalidade simular que as filiais da Íris Color tinham personalidade jurídica própria, inclusive pertencendo a terceiros, e com isto transferir para estas pessoas jurídicas os ônus (para com o Município, Estado, União e fornecedores) decorrentes da atividade comercial, muito embora continuassem a gerir, administrar e auferir lucros impunemente, usando a obscuridade proporcionada pelos contratos de franquia, evidentemente falsos.

Ademais, a autoridade lançadora, comprovou, que todas as empresas fiscalizadas sonegaram quase a totalidade dos impostos e contribuições, e se não fosse descoberto que as empresas estavam em nome de interpostas pessoas, a responsabilidade recairia sobre os "laranjas", que não possuíam bens que pudessem responder pelas dívidas, ficando os sócios impunes.

Ora, observa-se que em nenhuma das fases do procedimento administrativo (fiscalização, impugnatória ou recursal), a recorrente anexou de maneira satisfatória e inquestionável, que a totalidade dos pagamentos realizados, fossem de fato das "franqueadas".

O que não se pode, a meu ver e com a devida vênia, é se eleger como sujeito passivo, principalmente para fins de gozar de tributação minorada pelo imposto de renda, tudo

o que, "lato sensu", todo o contribuinte entenda ser conveniente para si e quando estiver com vontade de fazê-lo.

As ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real capacidade econômica, e assim se beneficiar indevidamente de algum tratamento diferenciado, deve merecer sempre a ação saneadora contrária, por parte da autoridade fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento.

Na perquirição do fato de relevância econômica capaz de caracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo, a ação fiscal jamais se deterá na superficialidade dos aspectos formais dos atos, fatos e negócios jurídicos dos contribuintes, aceitando-os como eles se apresentam e sem poder investigar o que realmente aconteceu.

Muito pelo contrário, a função precípua do Fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, nada se importando com a nomenclatura que os contribuintes lhes tenham emprestado.

Assim sendo, entendo que está correta eleição do sujeito passivo, tendo em vista que a autuada foi responsável pela criação e a administração das empresas envolvidas, praticando as transações levantadas e os pagamentos questionados na peça acusatória e não houve, por parte da interessada, a apresentação de documentação hábil e idônea que comprovasse de forma irrefutável que o fato não ocorreu na forma da acusação, restam só alegações, que por si só, não tem o condão de modificar o sujeito passivo da obrigação tributária.

Quanto ao mérito, em si, entendo, que se faz necessário, em primeiro lugar, relacionar as questões de fato constatadas durante a análise dos autos do processo em discussão, para tanto, se nota que a infração lançada foi falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou operação não comprovada, ou seja, sendo intimada a contribuinte não comprovou através da apresentação de documentação hábil e idônea a operação e/ou a causa dos pagamentos efetuados, cujo demonstrativo se encontra nos autos. Infração capitulada no artigo 61 e seus parágrafos da Lei nº 8.981, de 1995.

Não tenho dúvidas, que o raciocínio utilizado pela autoridade lançadora pode ser contestada, desde que seja feita de forma clara, demonstrando o equívoco cometido pela fiscalização. Ou seja, qualquer fato e/ou qualquer presunção utilizada pela fiscalização pode ser contestada, quando um juízo razoável de determinado fato não leva à existência do fato que se pretende provar.

A presunção é justamente essa ilação mental entre o fato indiciário e o fato que se pretende provar. O indício e a presunção são partes de um mesmo expediente probatório, são como duas faces de uma mesma moeda. Não faz sentido separá-los: primeiro provar por indícios, sem uso de qualquer presunção, a entrega de numerários aos sócios ou terceiros para, em seguida, aplicar-se à presunção. Não pode ser este o sentido da norma em exame.

Da análise dos autos, verifica-se que a suplicante não logrou comprovar por meio do necessário lastro contábil/documental que a saída recursos se destinaram a outros eventos a não ser aqueles constantes da peça acusatória, qual seja: pagamentos realizados para as pessoas físicas Vanderlei Silvestre, Jaqueline de Almeida César e Hugo Westphalen Barros.

Ora, não há qualquer registro contábil dos pagamentos efetuados, o que impossibilita a identificação das operações que resultaram na emissão dos cheques às pessoas relacionadas. A destinação dos recursos não foi comprovada e tampouco suficientemente esclarecida por ocasião das respostas aos Termos de Intimação dirigidos às pessoas físicas, principalmente pela falta de apresentação de provas documentais.

Assim, todos os pagamentos efetuados a Vanderlei Silvestre, Jaqueline de Almeida César e Hugo Westphalen Barros, conforme cópias dos cheques (fls. 21 a 262) que não foram escriturados e cuja vinculação às atividades da empresa sequer foi corroborada, por consistirem em recursos oriundos da empresa, sem comprovação de sua efetiva destinação estão sujeitos ao lançamento de ofício, por caracterizarem pagamento sem a comprovação da operação ou de sua causa.

É de se ressaltar, que a inexistência de pagamentos de qualquer despesa em benefício das pessoas que figuram como sócios (laranjas) das empresas franqueadas. Em situação contrária, existem registros de utilização de recursos sacados, além da própria autuada, de outras cinco empresas diferentes (MUNDI, fls. 386; BRÁS, fls. 387/388; FLIPER, fls. 389, 390 e 392; ART, fls. 393, 430; PRO-FHOTO, fls. 394, 399, 426; CENTRO, fls. 433), para quitar contas (colégio, telefone, cartão de crédito, ITBI, clubes, etc) dos sócios proprietários da autuada e seus familiares, inclusive sua mãe. Mais uma evidência, portanto, de que se trata de um caixa único, pertencente apenas a um grupo familiar.

Em suma, restou comprovado, pela autoridade lançadora, a utilização por parte da suplicante de um artifício na movimentação de seus recursos via estabelecimento bancário (conta bancária em nome de terceiros), onde o titular da conta ("laranja") emitia recursos para si próprio. Ou seja, efetuava pagamentos, através de cheques nominais, para si mesmo, a mando da suplicante, real proprietária dos recursos movimentados, cujo destino final dos recursos retirados em moeda nacional omitiu na contabilidade e quando intimada não declinou o destino dado aos recursos retirados (pagamentos sem causa e/ou operação não comprovada).

Assim, a conjugação dos pagamentos sem causa efetuados está em acordo com o preceito legal contido no art. 61 e parágrafos, da Lei n.º 8.981, de 1995, atributivo de efeito àquele acontecimento, compõe o fato jurídico gerador do imposto de renda na fonte ali vislumbrado. Nestes termos, e por ser da essência daquele dispositivo, torna-se necessário à discussão sobre a necessidade ou não da identificação do beneficiário e da origem da operação, bem como do nexo causal com o emitente (comprovação da operação ou a sua causa).

Existe o princípio genérico da legalidade segundo o qual somente a lei é fonte de direito. Há, ainda, um princípio específico de legalidade que supõe a existência de lei específica para qualquer tributo possa ser cobrado do contribuinte. Não basta, portanto, existência de lei anterior, mas faz-se necessário que esta especifique em que circunstâncias se há de cobrar o tributo. É o que certos tributaristas denominam de princípio da reserva da lei. O poder Público está impedido, de instituir ou aumentar tributo sem lei específica a respeito. Se ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei, é obvio que o Estado não poderá impelir alguém a pagar tributo, a não ser que exista lei anterior prevendo a hipótese.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário,

e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Diz o diploma legal - Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 61 - Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput 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 sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

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

De acordo com a norma acima reproduzida, a lei estabelece 3 (três) hipóteses distintas de incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, a saber:

a) – Pagamentos efetuados a beneficiários não identificados – quando a Pessoa Jurídica, devidamente intimada, não logra êxito em identificar para quem efetuou o pagamento, ou se o Fisco fizer prova de que o beneficiário que a Pessoa Jurídica registrou e aponta como recebedor do pagamento, de fato, nada tenha recebido;

b) – Pagamentos sem causa – a Pessoa Jurídica não logra êxito em comprovar a efetividade da operação relacionada ao pagamento, ou se o Fisco fizer prova de sua inidoneidade, ou seja, de que a operação não se realizou. No caso de pagamentos efetivos de operações inexistentes, lastreados em documentação inidônea, além do lançamento do IRF, é cabível a glosa dos custos/despesas, tratando-se de Pessoa Jurídica optante pelo lucro real;

c) – Concessão de benefícios indiretos de que tratam o artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991 – se o valor correspondente ao benefício for tratado como remuneração dos beneficiários para fins de incidência do imposto de renda.

Em relação às hipóteses “a” e “b” cabe ao fisco, antes de qualquer coisa, assegurar-se de que os pagamentos foram realizados, pois o fato gerador ocorre justamente pela percepção desses valores pelos beneficiários. A ocorrência do pagamento deve estar provada. Todavia, essa prova pode ser feita com a própria contabilidade da empresa. Nesse caso, se houver erro nos registros contábeis, o ônus da prova é do interessado.

No que tange ao item “c”, cabe ao fisco fazer prova da ocorrência dos benefícios indiretos.

É de se frisar, que o que está sendo tributado, exclusivamente na fonte, são os rendimentos recebidos pelos terceiros, sócios ou pessoas não identificadas. O interessado é o sujeito passivo da obrigação tributária por ter realizado o pagamento irregular. Não se trata de

tributação dos recursos utilizados nos pagamentos, até porque, em princípio, o ingresso de tais recursos se deu de forma regular.

Todavia, em que pese tudo isso, data máxima vênia, entendo que ficou perfeitamente definido o fato gerador do Imposto de Renda na Fonte com base no artigo 61 da Lei n.º 8.981, de 1995. Já que o seu aparente nó górdio situa-se na fronteira entre a ocorrência ou não da efetuação do pagamento dos valores lançados, pressupostos materiais para o necessário enquadramento naquele tipo legal. Nos autos, restou devidamente comprovado que os pagamentos existiram e a autuada não justificou a causa destes valores pagos.

Ora, está claro nos autos do processo, que os gastos são plausíveis, porquanto evidenciam ainda mais que todas as lojas compõem uma mesma unidade econômica, com uma administração única e centralizada, e que as despesas são custeadas por uma caixa único, do qual são drenados recursos para o custeio das despesas pessoais das empresas, dos sócios e de seus familiares.

Assim, o fato de utilizar os recursos da empresa (autuada + “franqueadas”) para quitar contas (colégio, telefone, cartão de crédito, ITBI, clubes, etc) dos sócios proprietários da autuada e seus familiares, tem a mesma repercussão de que se fosse a própria empresa autuada que tivesse emitido os cheques para si mesmo. Neste caso, o ônus da prova é da empresa é ela que deve esclarecer para onde foram os recursos retirados em moeda nacional (foi para fazer Caixa na empresa, para efetuar pagamentos diversos), se a empresa não justificar de forma razoável é de se presumir que tais recursos foram utilizados para efetuar pagamentos sem causa.

Restou claro nos autos, que a suplicante não explicou e nem comprovou através de documentação hábil e idônea, de forma convincente, as razões que a levaram efetuar os pagamentos para as pessoas físicas relacionadas pela autoridade lançadora, apresenta somente alegações não lastreadas por documentos hábeis que demonstrassem de forma clara o acontecido. Os documentos apreendidos e alegados como prova, por si só, não são suficientes para justificar qualquer dúvida quanto à efetividade da infração que lhe é imputada, uma vez se tratarem de meras alegações sem a juntada de qualquer comprovante hábil e convincente que as alicercem.

Da mesma forma, é improcedente e sem qualquer fundamento o seu entendimento que o fisco se apegou somente a aspectos formais do lançamento.

Ao contrário de suas alegações, exatamente no que competia à empresa é que o fisco encontrou irregularidades, pois os dados que lhe foram apresentados são inidôneos e não hábeis para lastrear os argumentos apresentados, e isso é fruto das irregularidades (movimentar recursos financeiros em nome de terceiros e omitir estes dados na contabilidade da empresa).

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode apresentar prova incontestada de fato negativo, como por exemplo, no caso da lide, que os pagamentos não existiram. Nesses casos admite-se que a prova se faça por meios dos lançamentos bancários existentes, cabendo à parte demandada a contraprova de que os pagamentos efetuados se destinaram a beneficiário identificado, comprovando a respectiva operação e causa.

É remansoso nos autos, que houve a realização dos pagamentos. Entretanto, se a suplicante não trouxe aos autos documentação comprobatória que os pagamentos se destinaram a beneficiário identificado, indicando a causa e comprovando a operação, está

evidente, que os recursos foram repassados para alguém não identificado ou quando identificado não ficou comprovada a operação ou a sua causa.

Ora, só no fato de não restar comprovada a sua causa, já estaria caracterizada com perfeição uma das hipóteses previstas no artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995.

No presente caso, não existem comprovantes indicando as razões de ter como beneficiário as pessoas físicas indicadas, ou seja, não ficou comprovada a causa dos pagamentos realizados, já que o beneficiário dos pagamentos foi a própria empresa, através dos seus sócios, razão pela qual a fiscalização considerou ilícitos os procedimentos, porque, entendia que estes revelavam a intenção clara da recorrente em omitir a verdadeira intenção do repasse dos recursos.

É de se esclarecer, que é cristalino que os pressupostos de incidência são diversos, ou seja, “quando não for indicada a operação”, “quando não for indicada a causa”, e “quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário”. Como também é evidente que os pressupostos de incidência previstas neste artigo não são cumulativos, ou seja, basta ocorrer um deles para que flore o fato gerador do imposto de renda na fonte.

Não nos parece relevante o argumento fundado exclusivamente no fato de que os discutidos valores estavam devidamente registrados e escriturados no Livro Diário, já que não há discussão sobre este fato, e sim que não houve comprovação que aqueles pagamentos realizados para as pessoas físicas, estivessem realmente vinculados a pagamentos que correspondessem a compromissos reais assumidos pela empresa, com a devida documentação hábil e idônea. Indiscutivelmente, a escrituração só é válida quando lastreada em documentos hábeis e idôneos.

Entendo, que é inútil examinar se a escrituração era regular ou não, ou se o valor encontrava-se ou não escriturado, pois o artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, é claro ao dispor que “a incidência prevista no caput 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.”. No caso sob exame a contribuinte, com ou sem escrituração regular, não logrou provar a causa dos pagamentos objeto da autuação.

Entendo que está perfeitamente caracterizada a hipótese descrita na lei – a falta de comprovação da causa dos pagamentos realizados -, por lado, é, totalmente, descabidas as alegações de que o pagamento está escriturado regularmente com a emissão do documentário fiscal relativo às operações, já que não foi comprovada a operação ou a sua causa.

Ora, o efeito da presunção “jûris tantum” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo se o quisesse apresentar provas da efetiva operação ou causa. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, na fase ora recursal. Nada foi acostado aos autos, que afastasse a presunção legal autorizada de que os pagamentos foram realizados a beneficiários sem causa.

Insurge-se a suplicante, com ênfase, em oposição a essa conclusão do fisco. Na sua veemência argumentativa, a suplicante chega afirmar, em algumas passagens de sua defesa, que não pode acordar com a prática adotada pela auditoria fiscal, indevidamente

endossada pela decisão de Primeira Instância, que, abstendo-se de aprofundar o procedimento investigatório de fiscalização, colheram, por amostragem, informações estanques, desconexas e nada conclusivas, para, embasados nestas, impor à empresa tão despropositado ônus tributário.

Ora, se bem compreendi o sentido das afirmações da suplicante nessa linha de exposição de seu pensamento, constituem elas, "data vênia", flagrante despropósito, haja vista que a função precípua do fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, sendo irrelevante o nome que os contribuintes lhes tenham emprestado na escrituração ou na operacionalização.

Nesta linha de raciocínio, que está em conformidade com a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, também improcedente assertiva da suplicante no sentido que o fisco efetuou o lançamento por presunção, nada provando.

Não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma. Situações que as partes envolvidas procuram manter em sigilo por prejudicarem interesses de terceiros os quais, mais tarde, iriam tentar demonstrar o oposto. Por isso, não se documentam estes atos e mantêm-se cuidadosamente guardados os apontamentos ou registros paralelos a eles correspondentes. E, por questão de segurança, tais papéis não são, em regra autografados por ninguém.

A prova da existência desses atos torna-se assim dificultados e só mesmo através de indícios se pode chegar ao fato final. E este indício serve de base à presunção comum capaz de convencer o julgador da verdade de um fato.

Como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva e, sendo livre a convicção do julgador, não há porque se afastar a presunção como meio de prova no caso dos autos.

A presunção comum que convence a autoridade administrativa da existência de um fato que o contribuinte procura ocultar ao fisco é a mesma.

A propósito de presunção, valem-nos do magistério de Gilberto de Ulhôa Canto (Presunções no Direito Tributário – Resenha Tributária – SP 1991 – pág. 3 e 4), que assim leciona:

2.2 – Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos, aquilo que é verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da conseqüência já conhecida em situações verificadas no passado; dada à existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexos casual lógico que liga aos dados antecedentes.

2.3 – As presunções podem ser, segundo a sua origem: a) simples ou comuns, quando inferidas pelo raciocínio do homem

a partir daquilo que ordinariamente acontece, ou b) legais ou de direito, quando estabelecidas na lei. Em ambos os casos terá de haver nexos causal entre duas situações (a atual e a sua conseqüente); a diferença entre elas consiste apenas em que no segundo é a lei que recorre à presunção, enquanto que no primeiro é o seu aplicador ou intérprete que a formula. Daí, a conseqüente distinção entre as duas figuras possíveis da presunção, a que incide na própria elaboração da norma (direito substantivo) e a que constitui modalidade probatória (direito adjetivo).

2.4 – Segundo a sua força, as presunções podem ser a) relativas (jûris tantum) ou absolutas (jûris et de jure). Nas do primeiro tipo a norma é formulada de tal maneira que a verdade legal enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade. Nas do segundo tipo, pelo contrário, tem-se como certo aquilo que a norma previu, até mesmo em face da eventual prova de que na realidade a previsão deixou de materializar-se.

Ora, o artifício é tão manifesto que salta aos olhos de quem está analisando os fatos descritos nos autos, pois se os fatos levantados e descritos pela fiscalização não fossem verdadeiros a suplicante já teria apresentado provas cabais de que os pagamentos realizados para as pessoas físicas relacionadas, se destinaram a saldar compromissos reais assumidos pela empresa apresentado a respectiva documentação hábil e idônea para esclarecer o assunto, e não ficaria em meras alegações, com lastro probante muito frágil.

Por outro lado, as evidências, colhidas pela fiscalização, vão muito além da simples presunção, pois demonstrou, ao rastrear a movimentação financeira das quantias despendidas, que estas não tiveram por efetivas destinatárias o suposto emitente dos cheques, já que, como aceito pela suplicante, os recursos movimentados em questão pertenciam à empresa. Assim, é cristalino que os recursos não ficaram com a empresa autuada, mas terceiros não conhecidos (pagamentos sem causa). Além disso, mesmo que os recursos tivessem ficado com as pessoas físicas relacionadas (Vanderlei Silvestre, Jaqueline de Almeida César e Hugo Westphalen Barros) em nada mudaria a infração, pois continuaria sendo pagamentos sem causa, se não for comprovada de forma individualizada o destino dos recursos (para quem e porque). Os elementos apresentados pela fiscalização são contundentes ao evidenciar o reiterado emprego de subterfúgios.

Concluo, pois, que permanece sem comprovação a causa dos pagamentos efetuados, motivo pelo qual é de se manter o imposto de renda na fonte sobre os pagamentos relacionados no auto de infração, face ao disposto na Lei nº 8.891/1995, art. 61 (artigo 674, do RIR/1994).

Quanto a alegação de que a fonte pagadora não é contribuinte nem responsável, por substituição ou transferência, e tampouco tem responsabilidade solidária ou subsidiária, bem como a alegação de a responsabilidade da fonte pagadora cessa quando ultrapassado o prazo de apresentação da DIRPF do beneficiário do rendimento, é de se dizer, que são impertinentes as alegações aduzidas pela recorrente nesses dois tópicos, já que o artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995 determina a sujeição do imposto exclusivamente na fonte, é porque está atribuindo a esta o encargo de reter e recolher o tributo, ao mesmo tempo em que dispensa sua inclusão no ajuste anual do beneficiário. Em outras palavras, transfere a responsabilidade do contribuinte para a fonte pagadora. Por isso, diversamente dos rendimentos sujeitos à

antecipação do imposto, a responsabilidade da fonte pagadora não cessa, quando vencido o prazo de apresentação da declaração anual de ajuste do beneficiário.

Da mesma forma, não posso acompanhar o entendimento da nobre recorrente no que diz respeito à multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, pelas razões alinhadas na seqüência.

Entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, a ora recorrente foi autuada sob a acusação de ação dolosa e fraudulenta diante do fato de que os dois sócios da recorrente se valeram do artifício doloso de explorar as atividades de sua empresa por meio de estabelecimentos acobertados por sua marca, sob sua subordinação direta e que nada mais eram do que extensões da matriz, mas que se encontravam formalmente constituídas como se fossem pessoas jurídicas distintas e autônomas. Recorreram, portanto, a interpostas pessoas jurídicas, conhecidas no meio fiscal por “empresas laranja”. Tudo isso com o objetivo inequívoco de evitar, na medida do possível, o recolhimento de tributos devidos para os três entes que compõem a Federação: União, Estados e Municípios, bem como para tentar dissimular os pagamentos realizados e que no entender da autoridade lançadora caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda.

É de se ressaltar, que a autoridade lançadora constatou que por ocasião da utilização de nome de terceiros como “laranjas”, alguns concorreram voluntariamente para o cometimento da fraude, outros não tinham conhecimento do uso indevido de seus nomes. Como exemplo citou o caso das empresas: Centro Color – sócias Solange Terezinha Alves e Rosane Maciel; Splash – sócio Ivanildo Alcântara; Mitsuba – sócia Roseli Cândido da Silva. As pessoas citadas prestaram depoimentos na Delegacia da Receita Federal, e declararam que nunca foram sócias de qualquer empresa; que desconfiam que cópias de seus documentos foram obtidas, quando algumas pessoas se dirigiram ao bairro onde moram (Jardim Savona – invasão) e solicitaram os documentos alegando que seriam usados no cadastro para recebimento de cestas básicas, brinquedos, roupas, etc e que são catadoras de papéis.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, “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 ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”. Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de “evidente intuito de fraude”.

Como se vê o inciso II do artigo 957, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64, verbis:

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

Entendo, que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através da utilização de interpostas pessoas jurídicas, sem a devida escrituração na contabilidade da empresa de fato (autuada). Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Ou seja, o ato de abrir empresas em nome de interpostas pessoas físicas (“laranja”), originando interpostas pessoas jurídicas (“empresa laranja”) já demonstra de forma cabal o evidente intuito de querer fraudar o fisco. A falta de escrituração destes atos (movimentação de recursos em nome de interpostas pessoas) na contabilidade oficial da empresa, simplesmente, reforça este desejo de agir na ilicitude e no desejo de obter vantagens para si às custas da Fazenda Nacional (não pagar tributos). Ademais, os arranjos pessoais realizadas pela empresa para se proteger de eventuais problemas financeiros não podem atingir os interesses da Fazenda Nacional, razão pela qual não se permite a movimentação de recursos financeiros sem a devida escrituração fiscal e contábil, muito menos abertura de empresas em nome de interpostas pessoas e movimentação de contas bancárias em nome de terceiros, sem a devida escrituração.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessário se referir à decisão do Conselho Administrativo na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a falta de recolhimento do imposto de renda.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade lançadora se pode dizer que houve o “evidente intuito de fraude” que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, a contribuinte foi autuada sob a acusação de realização de pagamentos a beneficiário sem comprovação da causa (pagamento sem causa), para dissimular as reais operações a suplicante utilizou-se de pessoas físicas para receberem os pagamentos e contas bancárias em nome de terceiros, sem a devida escrituração. Sendo que até

o momento a suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa e fraudulenta. Não trouxe aos autos documentos que comprovassem a efetiva transferência dos valores, que não foram contabilizados, para liquidar compromissos reais assumidos pela empresa e que estes estivessem devidamente escriturados. Sendo, que os valores utilizados nos pagamentos para as pessoas físicas relacionadas, na verdade, são pagamentos que foram repassados à pessoas diversas (em benefício dos sócios da autuada), sem a devida comprovação de sua causa. Não apresentou documentos e informações lastreadas em documentação emitida por terceiros e que fossem convincentes para comprovar os efetivos pagamentos das operações realizadas. Limitou-se na sua defesa a meras alegações, muitas vezes não condizentes com as provas dos autos.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, do artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Para um melhor deslinde da questão impõe-se, invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na Lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, nestes termos:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença do imposto (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44)

(...).

II – de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Quando a lei se reporta ao termo de evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, conta bancária em nome de interpostas pessoas (“laranja”) sem a devida escrituração, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente

age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Por fim, na matéria tributável, cabe tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos acréscimos legais.

Entende-se como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluem a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto nº 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235/72.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em "Processo Administrativo Tributário", 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF, não conflitando

com o estatuído no art. 5º, XXII da CF, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal de qualquer lei, bem como da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Para o caso dos autos (inconstitucionalidade e Taxa Selic) aplicam-se as Súmulas: “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).”

Quanto a responsabilidade solidária, é de se registrar que o presente lançamento trata da exigência de Imposto de Renda na Fonte com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, tendo sido autuado a fonte pagadora e, designado como solidariamente responsáveis, os sócios Ricardo de Almeida Cezar e Ednaldo de Almeida Cezar.

Os sócios intentam reformar a decisão de primeira instância, na parte em que não excluiu os responsáveis solidários do pólo passivo da obrigação tributária, alegando diversidade de interpretações conferidas ao art. 135 do Código Tributário Nacional.)

A sujeição passiva dos responsáveis (sócios), nos casos em que foi atribuída pela fiscalização com fundamento no art. 135 do Código Tributário Nacional e decorrente do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, sempre foi rejeitada por esta Turma de Julgamento mediante a interpretação de que dito dispositivo tratava de responsabilidade pessoal, portanto exclusiva. Nesse passo, uma vez que a empresa, no papel de contribuinte da obrigação tributária, não fora excluída do seu pólo passivo, a responsabilidade tributária somente poderia ser ativada em caráter subsidiário (supletivo), mas nunca solidário.

Ora, o presente lançamento trata especificamente da incidência prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 que, dentre outras especificações, atribui a responsabilidade pelo pagamento à fonte pagadora, em caráter exclusivo.

Esta Turma de Julgamento, quando ainda se denominava Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, já se manifestou sobre esta matéria no Acórdão 104-21.662, de 21/06/2006, de relatoria do nobre Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, para o qual peço todas vênias para adotar e transcrever o seu voto, nesta parte, verbis:

Da responsabilidade solidária

Finalmente, cumpre examinar os recursos apresentados pelos indigitados responsáveis solidários.

De início, entendo 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 passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Note-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, 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 de 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, 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.”

Cuida-se no caso, da hipótese referida no inciso I. A questão aqui é definir 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 amplia 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 copropriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos coproprietários seriam qualificados como terceiros, pois ambos ocupariam, no binômio

Fisco-contribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela de tributo que 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 caiba ao outro.”

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 interferir 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 envergue 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 exigência 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 irregulares e para a ocultação desses fatos por meios fraudulentos.

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, que apontou a pessoa jurídica Agropecuária Bacuri S/A como sujeito passivo e que, como se verá mais adiante, na condição de responsável, e os Srs. Tarley Helvécio Alves e José Maurício Bicalho Dias como responsáveis solidários.

Para admitir-se, no caso, a responsabilidade solidária, com fundamento no 135, II e III, ter-se-ia, necessariamente, que excluir a contribuinte Agropecuária Bacuri S/A. 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 o 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 aos Srs. Tarley Hervécio Alves e José Maurício Bicalho Dias, pelo simples fato de essa imputação ser incompatível com o próprio fundamento da autuação. Refiro-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, à fonte pagadora dos rendimentos, mas determinou que essa responsabilidade seria

exclusiva, como previsto no mencionado artigo 128, que a seguir transcrevo.

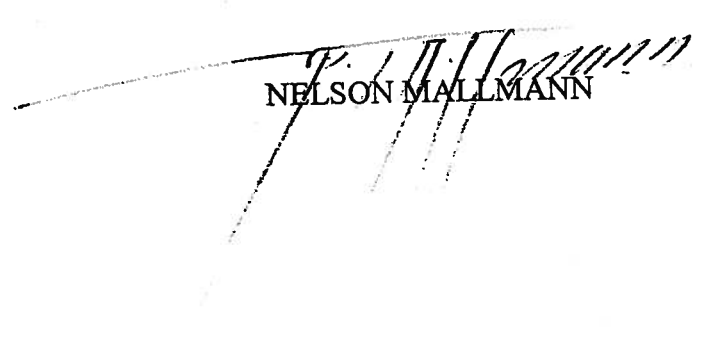
Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento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

Ora, é absolutamente incompatível a imputação de responsabilidade exclusiva a uma pessoa, na qualidade de fonte pagadora, por uma obrigação tributária com a indicação de uma terceira pessoa como responsável solidária 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 aos Srs. Tarley Helvécio Alves e José Maurício Bicalho Dias 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.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso e, ainda, afastar do pólo passivo, como responsáveis solidários, os Srs. Tarley Helvécio Alves e José Maurício Bicalho Dias.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR as preliminares argüidas pela recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso quanto a matéria tributável e EXCLUIR da autuação a responsabilidade solidária de Ricardo de Almeida César e Ednaldo de Almeida Cezar.


NELSON MALLMANN

