



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº 11040.001409/2005-14
Recurso nº 154.400 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s): 2001 a 2005
Acórdão nº 102-49.319
Sessão de 08 de outubro de 2008
Recorrente ÂNGELA FERRÃO DA CUNHA
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. FALTA DE RETENÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE INCLUSÃO DOS RENDIMENTOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - A falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de rendimentos, já que se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer após o ano-calendário da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte.

IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS - São rendimentos da pessoa física para fins de tributação do Imposto de Renda aqueles provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos, funções e quaisquer proventos ou vantagens percebidos tais como salários, ordenados, vantagens, gratificações, honorários, entre outras denominações.

SERVIÇOS PRESTADOS ENTRE EMPRESAS. A ausência de comprovação, por documentos hábeis e idôneos, de que os serviços foram efetivamente prestados, especialmente face à constatação de que a pessoa jurídica não recebeu os valores devidos, que foram pagos diretamente aos sócios, implica no reconhecimento da omissão de rendimentos pelo contribuinte.

IRPF - MULTA QUALIFICADA - Para a aplicação da multa qualificada de 150%, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do

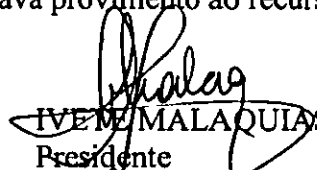
contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

MULTA DE OFÍCIO - Nos casos de lançamento de ofício, onde resultou comprovada a insuficiência do recolhimento de imposto, é exigível a multa de ofício no percentual de 75% por expressa determinação legal. O princípio constitucional que veda o confisco refere-se exclusivamente a tributos, não se aplicando às penalidades.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, que dava provimento ao recurso.


IVE M MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE
Relatora

FORMALIZADO EM: 11 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Alexandre Naoki Nishioka e Eduardo Tadeu Farah.

Relatório

Em 02/12/2005 foi lavrado contra o contribuinte o Auto de Infração de fls. 003/011, exigindo o recolhimento do crédito tributário de R\$ 186.425,47 (cento e oitenta e seis mil, quatrocentos e vinte e cinco reais e quarenta e sete centavos), sendo R\$ 63.798,34 (sessenta e três mil, setecentos e noventa e oito reais e trinta e quatro centavos) de imposto de renda pessoa física, R\$ 95.697,49 (noventa e cinco mil, seiscentos e noventa e sete reais e quarenta e nove centavos) de multa de ofício e R\$ 26.929,64 (vinte e seis mil, novecentos e vinte e nove reais e sessenta e quatro centavos) de juros de mora calculados até 30/11/2005.

O auto de infração decorreu da verificação de – **Rendimentos recebidos de pessoas jurídicas – Omissão de rendimentos provenientes da remuneração recebida pelo trabalho prestado na condição de sócio-diretor de PJ.**

Devidamente notificado do auto de infração o contribuinte apresentou impugnação (fls. 809/855), na qual esclareceu e alegou em suma que:

- As “Lojas Pompéia” configura empresa familiar no comércio varejista. Entretanto, nem todos os participantes (sócios e proprietários da empresa) interessam-se ou estão aptos a exercer atividades de gestão, optando assim, a empresa, pela sistemática de distribuição de lucros, sem a atuação de forma direta nas decisões diárias da empresa.
- Tal estrutura empresarial é de fundamental importância para a compreensão dos fatos, notadamente quanto ao planejamento tributário adotado pela empresa, bem como dinamização deliberativa e processo sucessório interno, além dos interesses comuns dos sócios.
- Aduz que a empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda., integrada pelos antigos sócios-gerentes das “Lojas Pompéia”, foi constituída com a finalidade de prestar serviços de gestão e assessoramento administrativo.
- O surgimento da Pompéia Participações ocorreu para fins de melhor gestão e controle da empresa em decorrência das diversas mudanças em seus quadros de sócios em decorrência de alterações de questões familiares e falecimentos de alguns membros.
- A descaracterização ou desconsideração da personalidade jurídica da “Pompéia Participações”, ou das *holdings* que a sucederam, configura verdadeiro desrespeito à autonomia da vontade e da livre iniciativa.
- **Direito à economia tributária lícita:** Alega neste ponto que o Fisco ataca o remanejamento estrutural da gestão das Lojas Pompéia, a qual resultou em uma lícita economia tributária para a sociedade e para seus gestores, de forma que o Fisco impôs uma forma mais gravosa de

tributação por meio da descaracterização de uma estrutura societária regular, não observando o princípio da legalidade.

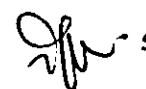
- **Evasão e Elisão Fiscal:** diferencia neste ponto os conceitos de evasão fiscal e elisão fiscal, sendo a primeira aquela conduta ilícita do sujeito passivo da relação jurídica tributária que utiliza de expedientes de fraude, dolo ou simulação. Já a segunda, a elisão fiscal, é um conjunto de práticas que, sem contrastar com o ordenamento jurídico, permitem o contribuinte optar por uma sistemática de tributação mais favorável. Aduz em suma, que neste caso houve a elisão fiscal, com a adoção de práticas lícitas com o intuito de possibilitar a mudança no regime tributário de forma antecipada, ou seja, antes da ocorrência da hipótese de incidência tributária.
- **Da Inexistência de Simulação:** Não houve qualquer divergência entre a intenção declarada e a intenção real dos agentes, seja na constituição das sociedades gestoras, seja na contratação procedida com a “Lojas Pompéia”. É inconteste que existiram as prestações de serviços contratados. O que houve foi a reorganização, um planejamento societário, que alterou a forma como determinado serviço era realizado, não havendo que se falar em descompasso de vontades no caso. Aduz ainda que não há que se confundir a personalidade jurídica de uma sociedade com a personalidade física de seus sócios integrantes.
- **Da Inexistência de Fraude:** O contribuinte rechaça a ocorrência de fraude, situação alegada pelo Fisco para majoração da multa (aplicação de multa qualificada). Alega que os conceitos de simulação e fraude são diversos, sendo que a caracterização da fraude requer, necessariamente, a ilicitude de meios, o que não se verifica no caso, de forma que não houve qualquer tipo de desvio ou meio fraudulento empregado na conduta da contribuinte. Finaliza esta questão alegando que as operações realizadas não utilizam meios ilícitos para lograr o Tesouro, descabida, assim, sua classificação como condutas fraudulentas.
- **Ilegitimidade da atuada para figurar no pólo passivo da cobrança procedida:** Aduz que se hipoteticamente, de fato, tais valores fossem devidos pelo contribuinte atuado a título de pró-labore, na realidade quem efetivamente deveria ser atuado seria a fonte pagadora, pois a responsabilidade pelo pagamento do Imposto de Renda neste caso caberia à fonte pagadora e não ao beneficiário da renda, no caso o contribuinte atuado. Traz à argumentação os seguintes comandos normativos – arts. 45, 121 e 128, todos do CTN – De acordo com suas explicações, a fonte pagadora da renda assume a condição de substituto tributário no recolhimento do IRPF sobre os valores do pró-labore, sendo o sujeito passivo da relação jurídica tributária a fonte pagadora e não o beneficiário dos rendimentos. O contribuinte traz a colação diversas Jurisprudências, bem como comandos normativos que visam esclarecer seu posicionamento, concluindo, de forma veemente que se trata de tentativa de exação a procedida pelo Fisco contra o contribuinte no caso,

visto que os recolhimentos destes seriam de responsabilidade da fonte pagadora e não do próprio beneficiário da renda auferida.

- **Impropriedade da multa majorada:** Alega que houve verdadeira distorção da realidade para que a mesma configure-se dentro de uma definição de evidente intuito de fraude, indispensável para a aplicação da multa majorada. Entende que não houve evidente intuito de fraude, nem mesmo de conluio no caso, sendo que para a caracterização da fraude seriam necessários elementos específicos que não se encontram na autuação do contribuinte ou mesmo das pessoas jurídicas envolvidas nos procedimentos examinados no caso. Aduz que jamais houve a intenção de ocultar as operações de reestruturação efetuadas nas empresas, não havendo qualquer infração às normas tributárias, sendo que a penalidade máxima a ser aplicada deveria ser a de 75%.
- **Vedação ao confisco e da abusividade na multa aplicada:** Por fim, o contribuinte aduz que são garantias constitucionais o direito à propriedade, vedação ao confisco e a observância da capacidade contributiva na regência e na aplicação do direito tributário. De acordo com o contribuinte, a aplicação da multa trazida no auto de infração está infringindo os princípios acima elencados, visto que o multa também contém natureza tributária nos termos dos artigos 113, § 1º e 139 do CTN, além disso, expõem decisão do STF acerca do assunto, quando da análise da constitucionalidade das multas aplicadas sob o aspecto da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Em suma, entende que a multa de 75% fere princípios constitucionais, quanto mais a multa de 150%, aplicada pelo Fisco, requerendo o afastamento de sua aplicação.
- Com efeito, o contribuinte pugna pelo reconhecimento da regularidade dos procedimentos adotados por ela adotados, com a conseqüente desconstituição do crédito tributário lançado de ofício pelo Fisco. E, caso não seja este o entendimento, pede o reconhecimento da ilegitimidade passiva e subsidiariamente a declaração de inexistência de simulação ou fraude para fins de aplicação das sanções pecuniárias, além disso, que seja reconhecida a natureza confiscatória das multas aplicadas no auto de infração.

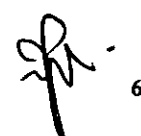
Às fls. 858/888 a 4ª Turma da DRJ-POA/RS julgou o lançamento procedente, conforme os seguintes argumentos em síntese:

- **Verificação da ocorrência de simulação no caso em apreço:** o julgador expõe que de fato não se pode desconsiderar que as pessoas físicas e/ou jurídicas tem o direito de celebrar os mais valiosos atos negociais e procurar a redução de custos e a obtenção de lucros. Contudo, é defeso a utilização de atos simulados para evitar a incidência tributária.
- Há nos autos provas de simulação. Verifica-se pelos documentos constantes do processo que o contribuinte e todos os demais sócios da Lins Ferrão & Cia. Ltda., a partir de 01/12/1998, constituíram e



contrataram uma nova empresa para prestar serviços de gestão empresarial. Entretanto, observa-se que a nova empresa contratada não recebeu os pagamentos dos serviços, de vez que os valores foram pagos diretamente à autuada e aos demais sócios.

- Ressalta que o contribuinte autuado e demais sócios-diretores da Lins Ferrão e Cia. Ltda., continuaram atuando e exercendo seus cargos na diretoria da referida empresa e recebendo os pagamentos pelos serviços prestados diretamente da mesma.
- A empresa criada para prestar os serviços para a Lins Ferrão & Cia. Ltda., não registrou nenhuma movimentação financeira contabilizada nas contas contábeis “caixa” ou “bancos”, pois não recebeu valores, conforme demonstrado no Relatório da Ação Fiscal.
- Acrescenta-se ainda que a empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda. registrou distribuição antecipada de lucros na medida que não recebia os valores faturados, os quais foram, em grande parte, repassados diretamente aos seus sócios, que também eram diretores da “Lojas Pompéia” e o restante utilizado para quitar os tributos incidentes sobre o faturamento.
- Conclui a decisão de primeira instância que da análise realizada a vontade de contratar empresa para prestar serviços de gestão empresarial e assessoramento administrativo a Lins Ferrão & Cia. Ltda. não foi real e visou tão somente colocar os sócios-diretores em situação que lhes seria tributariamente mais favorável. Que o conteúdo dos atos jurídicos praticados não foi o indicado nos instrumentos em que eles se formalizaram. Que houve simulação, portanto. E, considerando que a remuneração recebida pela interessada foi, de fato, a título de serviço pessoal prestado a referida empresa Lins Ferrão & Cia. Ltda., tais rendimentos devem ser tributados na declaração de ajuste anual da pessoa física nos anos-calendários correspondentes, conforme disposto na legislação retro citada, por estarem, por tratarem-se de serviços oriundos do trabalho.
- **Dos argumentos de defesa – Planejamento Tributário:** De acordo com a decisão ora relatada, a argumentação do contribuinte de que o fato ocorrido foi uma reorganização da empresa, comportam exploração mais detalhada acerca das diferenças entre simulação e planejamento tributário.
- Nesta esteira, acrescenta a decisão recorrida que os resultados obtidos através do planejamento fiscal são próprios do negócio jurídico utilizado, distinguindo-se da simulação uma vez que os resultados não são aqueles ostensivamente indicados pelas partes. Observe-se que o negócio fiscal menos oneroso, quando praticado com simulação, é um negócio celebrado com o fim precípuo de lesar o fisco.

 6

- Em conclusão, entendeu a decisão recorrida que no caso em análise constata-se que a contratação de outra empresa para prestar serviços de gestão e assessoramento não apresentou qualquer efeito real, visto que as mesmas pessoas continuam exercendo os mesmos cargos. Além disso, a nova empresa não recebeu os pagamentos dos serviços, de vez que os valores foram pagos diretamente ao contribuinte e aos demais sócios.
- **Responsabilidade da fonte Pagadora pela retenção do imposto:** Neste ponto a decisão recorrida aplicou o entendimento consubstanciado no Parecer Normativo SRF nº. 1, de 24 de setembro de 2002 (DOU de 25-09-02).
- Com efeito, rebateu as argumentações do contribuinte aduzindo que a retenção pela fonte pagadora é mera antecipação do devido, quando a fiscalização tributária constata o não recolhimento na fonte, posteriormente à entrega da declaração de IRPF, esse imposto, bem como os juros de mora e multa de ofício pelo seu não reconhecimento, são exigíveis do contribuinte pessoa física, não da fonte pagadora.
- Assim, havendo sido o Auto de Infração lavrado contra a interessada no ano de 2005, ou seja, posteriormente à entrega de suas declarações de IRPF relativas aos anos-calendários de 2000 a 2004, é perfeitamente exigível da mesma, portanto, o imposto, os juros de mora e a multa de ofício.
- **Multa de Ofício qualificada:** Traz a decisão recorrida que o contribuinte teve o propósito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária a real ocorrência do fato gerador, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido, incorrendo na hipótese prevista no artigo 71 da Lei nº. 4.502, de 1964. No mais, entendeu que o contribuinte procedeu de forma consciente no intuito de pagar menos tributos e enquadrando-se na hipótese prevista na Lei nº. 4.502/64, art. 71, como sonegação fiscal. Sendo aplicável ao caso a multa de 150%.
- **Confisco e Capacidade Contributiva:** Quanto às alegações deste ponto, a decisão recorrida de forma geral entendeu que a Delegacia de Julgamento não é foro adequado para tais apreciações relacionadas a alegação de ofensa ao princípio da vedação ao confisco e da capacidade contributiva, de vez que implicaria na invasão de competência constitucionalmente atribuída ao Poder Judiciário.
- Assim, concluiu a decisão de primeira instância administrativa pela procedência do lançamento efetuado, tendo o Fisco o direito de exigir do contribuinte o valor constante no auto de infração impugnado, pois demonstrada e fundamentada a pretensão fiscal e ausente prova de direito ou do fato alegado pela autuada suficiente para desconstituir o lançamento.

 7

A ciência do referido acórdão ocorreu em 31/07/2006 (fls.891) e o contribuinte apresentou seu recurso voluntário em 24/08/2006 (fls. 893/941), sustentando, em suma, as mesmas argumentações trazidas em sede de impugnação, em sua grande parte *ipsis literis*, sendo, portanto, desnecessário reproduzir as mesmas alegações já ventiladas acima.

É o relatório.



Voto

Conselheira VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE, Relatora

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado.

Preliminar:

Alegada em matéria de mérito em sede de impugnação, a ilegitimidade passiva, desta vez, é matéria preliminar de mérito que passo a analisar.

Acompanhando o entendimento exarado pela decisão de primeira instância administrativa, há que se aplicar o entendimento consubstanciado no Parecer Normativo SRF nº. 1, de 24 de setembro de 2002 (DOU de 25-09-2002), no qual se vê que quando a incidência na fonte tiver natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso da pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

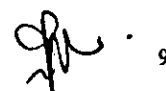
Com efeito, sendo a retenção pela fonte pagadora e mera antecipação do devido pelo contribuinte, são exigíveis da pessoa física os valores devidos a título de Imposto sobre a Renda, além dos valores devidos a título de juros de mora e multa de ofício pelo não recolhimento.

Não há razão o contribuinte quando aduz que neste caso a substituição tributária transfere ao substituto a capacidade de ser sujeito passivo da obrigação tributária. Na realidade o substituto tributário, no caso alegado pelo contribuinte seria a fonte pagadora, assume apenas e tão somente a obrigação acessória do recolhimento do tributo.

Em princípio o pagamento do tributo deve ser realizado pelo sujeito passivo (contribuinte), mas em determinadas situações, o dever de recolher o tributo é transferido, entretanto, sem alterar o pólo passivo da relação jurídica tributária. Ou seja, o Imposto de Renda Retido na Fonte nada mais é do que o Imposto de Renda Pessoa Física recolhido pela fonte pagadora, mas efetivamente devido por quem auferiu a renda.

Tanto assim que a hipótese de incidência tributária do Imposto de Renda sobre a Fonte é auferir renda e não recolher o tributo, Portanto, não há que se confundir a sujeição passiva tributária neste caso. Em suas argumentações o contribuinte distorce os conceitos da responsabilidade pela retenção e da capacidade tributária passiva.

A obrigação pelo recolhimento do tributo pode ser transferido para a fonte pagadora, mas jamais a condição de sujeito passivo da relação jurídica tributária estabelecida pela hipótese de incidência tributária que tem em seu arquétipo o ato de auferir renda, o que não ocorre com a fonte pagadora que apenas retém o tributo devido.

 9

Assim, o recolhimento do tributo pode também ser exigido de pessoa diversa daquela que realizou o fato típico tributário, ou seja, o responsável, que não reveste a condição de contribuinte, e sua obrigação decorre de expressa disposição de lei (artigo 121, II, do CTN). Vejamos:

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

(...)

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

A carga fiscal pode ser cobrada de pessoa diversa daquela que praticou o fato jurídico tributável (auferir renda), estabelecendo o legislador critérios norteadores desses procedimentos, como dispõe o RIR/99.

Sendo assim, o contribuinte não está autorizado a deixar de tributar os rendimentos auferidos sob a alegação de tratar-se de responsabilidade da fonte pagadora. Isto porque, na hipótese de a fonte pagadora não proceder à devida retenção, a pessoa física deverá, por ocasião da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, incluir os respectivos rendimentos tributáveis, de acordo com sua natureza. Uma vez descumprida a regra, a pessoa física fica sujeita ao lançamento de ofício, acrescido dos encargos e penalidades cabíveis.

Neste sentido, veja-se entendimento já exarado pelo Conselho Superior de Recursos Fiscais:

“RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL – ANTECIPAÇÃO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – Em se tratando de imposto em que a incidência na fonte se dá por antecipação daquele a ser apurado na declaração, inexiste responsabilidade tributária concentrada, exclusivamente, na pessoa da fonte pagadora, devendo o beneficiário, em qualquer hipótese, oferecer os rendimentos à tributação no ajuste anual. IRPF – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Não há que se falar em responsabilidade da fonte pagadora, quando as provas dos autos demonstram que o contribuinte, embora tendo conhecimento da obrigação de tributar os rendimentos, não apresentou a respectiva retificação, apesar de dispor de três anos para tal. Recurso especial provido.” (grifei)

(CSRF – Quarta Turma – Recurso nº. 102.129371 - Processo nº. 13884.002283/00-88 – Relator Maria Helena Cotta Cardozo – Sessão de 03/14/2006).

Abaixo, inúmeros acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“IRPF - RENDIMENTOS CUJO IMPOSTO NÃO FOI RETIDO PELA FONTE PAGADORA - RESPONSABILIDADE DO BENEFICIÁRIO - Aceitar que se exima o contribuinte de responsabilidade por não oferecer rendimentos a tributação, sob

o argumento de que a fonte pagadora rotulou-os de isentos, é chancelar interpretação que leva ao absurdo de reconhecer como válido o erro de direito.” (Acórdão 106-11120 – Data da Sessão: 26/01/2000).

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - Em se tratando de imposto em que a incidência na fonte se dá por antecipação daquele a ser apurado na declaração de ajuste anual, não existe responsabilidade tributária concentrada, exclusivamente, na pessoa da fonte pagadora.” (Acórdão 104-16923 – Data da Sessão: 26/02/1999).

“IRPF: A responsabilidade pela inexatidão da declaração de ajuste anual é da pessoa física declarante. A falta ou insuficiência de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário do rendimento de incluí-lo, para tributação na declaração anual.” (Acórdão 102-44.125 – Data da Sessão: 23/02/2000).

“IRFONTE - RESPONSABILIDADE - Cessa a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento de tributo devido na fonte, como antecipação, quando os rendimentos, sujeitos à antecipação tributária, são incluídos nas declarações de rendimentos dos beneficiários, por iniciativa destes, ou da autoridade administrativa.” (Acórdão 104-16914 – Data da Sessão: 26/02/1999).

Especificamente no tocante ao recebimento de gratificações, tem-se:

“RENDIMENTOS DO TRABALHO ASSALARIADO - GRATIFICAÇÕES - Os rendimentos recebidos em razão do trabalho assalariado devem ser oferecidos à tributação, exceto os rendimentos isentos ou sujeitos à não-incidência do imposto. As gratificações recebidas por servidor público são igualmente tributáveis, à míngua de expressa previsão legal que outorgue a isenção. IRPF - SUJEITO PASSIVO - RESPONSABILIDADE - Tratando-se da exigência do imposto apurado na declaração de ajuste anual, descabe invocar a responsabilidade da fonte pagadora.” (Acórdão 104-17256 – Data da Sessão: 10/11/1999).

Insta salientar que tais orientações vão ao encontro das determinações constantes do Parecer Normativo nº. 01/2002, que, em item 14 assim dispõe:

“14. Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o



imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.

Com efeito, o sujeito responsável pelo recolhimento do tributo é mero pagador, não se configurando como sujeito passivo da relação jurídica tributária. Assim, seguindo o mesmo entendimento exposto na decisão recorrida, entendo que tendo sido o Auto de Infração lavrado contra o contribuinte recorrente no ano de 2005, ou seja, posteriormente à entrega de suas declarações de IRPF relativas aos anos-calendário de 2000 a 2004, deste é exigível o Imposto de Renda, além dos juros de mora e a multa de ofício pelo não recolhimento.

Assim, afasto a preliminar de ilegitimidade passiva suscitada, pelos argumentos acima expostos, fato pelo qual também mantenho inalterado sob este aspecto tanto o lançamento de ofício perpetrado pelo Fisco contra o contribuinte recorrente, quanto a decisão recorrida.

MÉRITO:

Superada a questão preliminar de mérito, na qual no meu entendimento não tem razão o contribuinte, cumpre adentrar às questões de mérito analisando os argumentos trazidos em sede de recurso voluntário.

Do direito à economia tributária lícita:

Neste ponto o contribuinte em seu recurso voluntário apresenta três pontos fundamentais (i - evasão e elisão fiscal; ii – inexistência de simulação; iii – inexistência de fraude) os tratando de maneira separada em sua peça, de modo sistemático, conforme suas próprias palavras, mas que entendo que seja melhor tratá-las sob um mesmo tópico. Sendo que passo a expor meu entendimento quanto esta matéria.

No tocante à questão da evasão e elisão fiscal, há de se considerar que de fato, o contribuinte possui a livre iniciativa de encontrar a maneira mais adequada e mais econômica de exercer suas atividades, sejam os contribuintes pessoas físicas ou jurídicas.

O próprio Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) concede ao contribuinte pessoa física a possibilidade de escolha quanto à forma de tributação de seu lucro, podendo optar pela apuração pelo lucro real ou lucro presumido, por exemplo.

Não é diferente com a pessoa física que por sua vez, quando da entrega de sua Declaração de Ajuste Anual tem a opção de escolher livremente entre a declaração simplificada ou a completa de acordo com a situação específica.

Da mesma forma entendo que o contribuinte pode utilizar-se de diversas estruturas administrativas e societárias que possibilitem a melhor administração de seus negócios, independentemente se tais estruturas impliquem na economia de tributos, até porque, pelo princípio da legalidade o contribuinte está autorizado a fazer tudo o que não for expressamente vedado em lei.

Entretanto, ao lado do direito de escolher a melhor forma de administração ou organização societária, a melhor forma de declarar o imposto devido, ou qualquer outra liberdade concedida ao contribuinte, está o dever de obedecer as normas que trazem

obrigações, e neste caso específico, as obrigações tributárias sejam elas principais ou acessórias.

Não se pode utilizar-se do direito sem observar em conjunto e concomitantemente os deveres que deles decorrem. De fato, a constituição de uma empresa para prestação de serviços à outra empresa, ainda que se tenham os mesmos sócios, não pode ser a priori considerada como uma empresa “fictícia” que teria como objetivo básico única e exclusivamente a redução da carga tributária do grupo econômico.

Contudo, uma vez criada tal empresa, nos moldes explanados pelo contribuinte em sua impugnação, bem como em seu recurso voluntário, haveria de se demonstrar, por documentação hábil e idônea que efetivamente a empresa prestou os serviços alegados, provando o direito e o fato invocados.

Como já exposto, o contribuinte pode sim encontrar maneiras mais favoráveis para administrar e gerir seus negócios, ainda que isso traga uma economia tributária, logicamente que sempre observando todos os ditames legais, sempre pautado na mais estrita legalidade, sem desviar, ainda que por um único momento das obrigações atribuídas pelo Estado, pois, o contribuinte é livre na medida de suas responsabilidades sociais.

Assim, passo a analisar o caso de maneira mais concreta, sendo que o primeiro ponto que me despertou atenção foi que a empresa criada para prestação dos serviços de gestão empresarial e assessoramento administrativo à empresa Lins Ferrão & Cia. Ltda., não recebeu os pagamentos pelos serviços prestados, pois, de acordo com o Relatório Fiscal, às fls. 18, os valores foram pagos diretamente ao contribuinte recorrente e aos demais sócios.

Não obstante, outro ponto que deve ser destacado é que a nova empresa, criada para a prestação de serviços de gestão empresarial e assessoramento administrativo não registrou nenhuma movimentação financeira contabilizada nas contas contábeis “caixa” ou “bancos”.

Aliás, cumpre ressaltar que o contribuinte teve a oportunidade de esclarecer e apresentar provas de que efetivamente os registros contábeis das prestações de serviços de fato existiam, conforme Termo de Constatação e Intimação de fls. 103. Inclusive apresentar documentos juntamente com o recurso em análise, que se fossem juntados não poderiam, de maneira alguma deixar de serem analisados por este Conselho.

Nesta esteira, ainda que o contribuinte apresente extensa documentação, se esta não for hábil e idônea para comprovar a origem dos recursos, as efetivas operações alegadas, bem como a regularidade de funcionamento e prestação dos serviços alegados em defesa administrativa, de nada adiantam tais documentações, por mais volumosas que sejam.

O art. 889, II, do RIR/94 assim dispõe:

“Art. 889 - O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

(...)



II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;"

Tal disposição tem seu fundamento de validade no art. 149, III, do CTN, que assim dispõe:

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

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

Conforme se depreende da leitura dos dispositivos legais, somente o atendimento, a contento, do pedido de esclarecimentos exime o sujeito passivo do lançamento de ofício. Não basta a apresentação de vasta documentação se esta não demonstra ou comprova a situação fática verificada pelo Fisco. No caso em tela, no entanto, as informações não foram fornecidas a contendo à fiscalização.

Nesse sentido, o lançamento com base na presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da lei nº 9.430, de 24/12/1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. Vejamos:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º. O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que foram auferidos ou recebidos."

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. Isto porque, o ônus da prova neste caso cabe ao interessado, no caso o contribuinte.

Importa destacar também que o **ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado**. Logo, cabe apenas ao sujeito passivo, e não ao fisco, trazer os elementos de prova de forma a comprovar a efetiva prestação de serviços alegada, além da regularidade dos registros fiscais e contábeis, exigidos por lei, a fim de que ficassem evidentes as operações lícitas alegadas.

Observe-se que o art. 332 da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, estabelece que **“todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa”**. Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via.

Ainda é importante ressaltar que 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, conforme preceitua os artigos 131 e 332 do Código de Processo Civil e art. 29 do Decreto nº 70.235/72.

Por fim, não é nulo o auto de infração, lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, permitindo ao contribuinte exercer plenamente sua defesa.

No entanto, ao contrário, quando o contribuinte logra êxito em comprovar, por meio de documentação hábil e idônea os fatos e direitos alegados, há de se considerar tais documentos e afastar o lançamento de ofício.

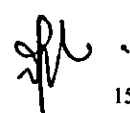
Porém, de forma resumida pode-se verificar pelos documentos apresentados e principalmente pelas informações trazidas pela autoridade fiscal, seja no próprio auto de infração, seja no Relatório da Ação Fiscal de fls. 18/45, que o contribuinte não provou a regularidade das operações de prestação de serviços alegadas e as referidas distribuições antecipadas de lucros.

Tanto em sede de impugnação, quanto em seu recurso voluntário, o contribuinte, mais precisamente às fls. 921/931, faz alegações de direito, discutindo conceitos de simulação e fraude, sem entretanto, concentrar-se no ponto fundamental, qual seja, de demonstrar tecnicamente, por demonstrações contábeis e fiscais que as operações de fato ocorreram de forma idônea e dentro das determinações legais pertinentes.

Em contrapartida, a autoridade fiscal demonstrou de forma muito clara que os procedimentos adotados pela empresa prestadora de serviços não foram os mais adequados a ponto de considerá-los como aceitáveis do ponto de vista jurídico afastando a tributação dos valores recebidos na pessoa física do contribuinte.

Corroborando o exposto, vejamos algumas considerações da autoridade fiscal que demonstram que não houve o correto procedimento por parte da empresa prestadora de serviços:

Fls. 18 – “Tanto a contribuinte quanto os demais sócios-diretores da Lins Ferrão & Cia. Ltda. continuaram atuando e exercendo seus cargos na diretoria da empresa, e recebendo os pagamentos diretamente da mesma. Todavia, a partir de 01/12/1998, o ‘pro labore’



que recebiam, correspondente aos seus cargos, passou a ser tratado, para fins fiscais e contábeis, como sendo receita de serviços da nova empresa; a qual não registra nenhuma movimentação financeira contabilizada nas contas contábeis "caixa" ou "bancos", pois não recebeu os valores. A nova empresa contabilizou a distribuição dos valores diretamente aos sócios, através de débitos em conta "Adiantamento de lucros.

Por conseguinte, a essência do auto de infração lavrado reside na natureza individual e pessoal do trabalho e da prestação de serviços realizados pela contribuinte, e pelos demais sócios diretores, ao exercer cargo/função de direção e gestão da sua empresa Lins Ferrão & Cia. Ltda., e, portanto, que os rendimentos pagos ou creditados diretamente ao mesmo caracterizam-se como rendimento do trabalho da pessoa física (ou seja, 'pro labore') e não como receitas de prestação de serviços de pessoa jurídica."

Fls. 20 – "Importante observar que esta empresa registrou a distribuição antecipada de lucros na medida que não recebia os valores faturados, os quais foram, em grande parte, repassados diretamente aos sócios, que também eram sócios-diretores da "Lojas Pompéia", e o restante utilizado para quitar tributos incidentes sobre o faturamento"

Fls. 22 – "As empresas contratadas que emitiam as Notas Fiscais não possuem movimentação financeira, pois não receberam os valores. Assim, não registraram os valores nas contas contábeis de "caixa" e "bancos".

Os registros contábeis das "liquidações" das notas fiscais emitidas foram efetuados a crédito da conta corrente "Clientes" e a débito diretamente na conta "Antecipação de Lucros" aos sócios. Os valores distribuídos correspondem a quase totalidade das receitas, posto que as despesas verificadas basicamente são os tributos incidentes sobre a receita (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL – Lucro Presumido). O restante é lucro distribuído."

Com efeito, nota-se que a autoridade fiscal encontrou diversas irregularidades ou demonstrações de que as empresas prestadoras de serviços não tiveram êxito em demonstrar que de fato prestavam os serviços às demais empresas do grupo. Inclusive, importante ressaltar que além do contribuinte, estas empresas prestadoras de serviços também foram intimadas a prestarem esclarecimentos e comprovarem a efetiva prestação dos serviços.

Com isso, entendo que de fato o contribuinte não demonstrou a efetiva prestação dos serviços por parte das empresas constituídas para este fim específico como alegado em sua defesa, de forma que, sendo que o ônus da prova cabe a quem alega, e neste caso o Fisco trouxe fatos concretos que não foram devidamente explicados ou rebatidos pelo contribuinte, que se manteve apenas na argumentação de direito sem demonstrar os fatos.

Aliás, como sabido, o processo administrativo prima pela verdade material e não pela verdade formal. Com efeito, tendo o contribuinte a liberdade de produção de provas, sem qualquer cerceamento de seu direito de defesa, cumpria a este trazer fatos e demonstrações da

efetividade da prestação dos serviços de forma a não deixar dúvidas quanto à boa-fé e legalidade de suas atividades.

Contudo, entendo que o fato de o contribuinte optar por estruturar seu negócio de forma diferenciada, e, no caso, isso significou a participação na sociedade prestadora de serviços e holdings familiares, por si só, não constituem motivo para que seja caracterizada situação de simulação ou fraude fiscal.

No mais, verificam-se em julgados deste Conselho de Contribuintes o entendimento de que não se considera simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Discordo do posicionamento adotado pela decisão de primeira instância que corroborou o lançamento efetuado no tocante a existência de simulação ou fraude no presente caso pelo fato de pessoas de uma mesma família figurarem como sócias em outras empresas. O que de fato ocorreu foi a omissão de rendimentos tributados como decorrentes do trabalho prestado como sócio-diretor, visto que não houve a comprovação de que os pagamentos e créditos de valores foram de fato recebidos a título de lucros distribuídos, portanto, isentos de tributação.

Inclusive para a aplicação da multa qualificada de 150%, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

No presente caso, muito embora tanto a autoridade fiscal, quanto o julgador de primeira instância tenham entendido estarem caracterizadas a simulação e a fraude, afasto estas questões qualificadoras, visto que na realidade, como já aventado, houve a falta de comprovação por parte do contribuinte quanto à efetiva prestação de serviços por parte da empresa da qual é sócia e que efetivamente recebia tais valores recebidos a título de distribuição de lucros.

Da inaplicabilidade da multa majorada:

Para a aplicação da multa qualificada de 150%, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

Pelo que foi exposto no item anterior, entendo que não há espaço para se considerar como simulada ou fraudulenta as atividades do contribuinte, visto que tão somente não conseguiu comprovar por meio de documentação hábil e idônea que de fato os valores recebidos decorreram da distribuição de lucros da empresa prestadora de serviços da qual era sócia.

Com efeito, não houve por parte do contribuinte um esforço deliberado a ponto de caracterizar atitudes fraudulentas, tanto que a tributação dos valores foi efetuada com base

na tributação aplicável à pessoa jurídica, entretanto, verificou-se pela fiscalização que os dados declarados não poderiam assim ser considerados, passando-se a tributar os mesmos valores com base na tributação aplicável à pessoa física.

Assim, afasto a qualificação para a aplicação da multa majorada em 150%, devendo-se aplicar a multa de ofício na base de 75%, haja vista que não estão presentes os pressupostos necessários para a aplicação da multa qualificada.

Da vedação ao confisco e da abusividade da multa aplicada:

Com base nas alegações da garantia ao direito de propriedade, vedação ao confisco e capacidade contributiva, o contribuinte alega que a multa de 150% ou mesmo a de 75% são abusivas apresentando um caráter confiscatório claramente afastado pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

Entretanto, deve-se observar que a vedação ao confisco aplica-se exclusivamente para a obrigação principal, visando coibir os excessos da administração tributária perante o contribuinte.

Com a descaracterização da multa qualificada conforme exposto acima, há de se verificar que a penalidade aplicada não está ligada a má-fé, fraude e ou dolo, consoante determina o art. 44, inciso I, da Lei nº. 9.430/1996, dispondo:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

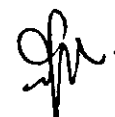
I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;"

Com efeito, é evidente que a multa não é tributo, mas sim penalidade, sendo que não existe vedação ao confisco do produto de atividade contrária à lei. Desta forma, a aplicação da multa ao autor do ilícito fiscal, ainda que possa, por hipótese, reduzi-lo à insolvência, é lícita, pois a lei destina-se a proteger a sociedade, não o patrimônio do autor do ilícito.

Assim, nos casos de lançamento de ofício, onde resultou comprovada a insuficiência do recolhimento de imposto, é exigível a multa de ofício no percentual de 75% por expressa determinação legal. O princípio constitucional que veda o confisco refere-se exclusivamente a tributos, não se aplicando às penalidades.

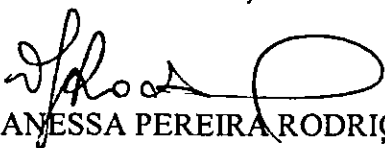
Mantenho, portanto, a aplicação da multa de ofício reduzida de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento).

Desta forma, considerando que a multa qualificada aplicada em 150% (cento e cinquenta por cento) foi reduzida para 75% (setenta e cinco por cento), deve-se refazer os cálculos trazidos no auto de infração de fls. 791/808, passando o total das multas de R\$ 95.697,49 (noventa e cinco mil, seiscentos e noventa e sete reais e quarenta e nove centavos) para R\$ 47.848,76 (quarenta e sete mil, oitocentos e quarenta e oito reais e setenta e seis centavos).



Assim, pelo exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso do contribuinte, para reformar em parte a decisão recorrida.

Sala das Sessões-DF, em 08 de outubro de 2008.


VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE