



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	11040.001555/2005-31
Recurso nº	152.622 Voluntário
Matéria	IRPF - Exs.: 2001 a 2005
Acórdão nº	102-48.611
Sessão de	13 de junho de 2007
Recorrente	LUIZ ANTONIO BAPTISTELLA
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2005

Ementa: IRPF – INEXISTÊNCIA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO PELA FONTE PAGADORA – RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE QUE AUFERIU RENDA – PRELIMINAR REJEITADA. Na esteira da jurisprudência deste Conselho de Contribuintes e do STJ, “a falta de cumprimento do dever de recolher na fonte, ainda que acarrete a responsabilidade do retentor omissor, não exclui a obrigação do contribuinte, que auferiu a renda, de oferecê-la à tributação como aliás, ocorreria se tivesse havido desconto na fonte.”)1ª. Turma do STJ, RESP 424225/SC, Relator Min. Teori Albino Zavaski, DJ-2, de 19/12/2003, p. 323).

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS - 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 ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

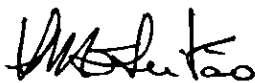
MULTA QUALIFICADA - Incabível a exasperação da multa de ofício quando os atos praticados pelo contribuinte no intuito de reduzir os tributos devidos, apesar de extrapolar os permissivos legais, não revelem o evidente intuito de fraude tal qual definido nos art. 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

Preliminar rejeitada.

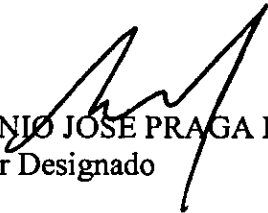
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I - REJEITAR a preliminar de ilegitimidade passiva. Acompanha, pelas conclusões, o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka; II - desqualificar a multa. No mérito, pelo voto de qualidade, determinar a dedução do imposto efetivamente recolhido pela pessoa jurídica, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente processo. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Silvana Mancini Karam, Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Relator) e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que provêem o recurso. Designado o Conselheiro Antônio José Praga de Souza para redigir o voto vencedor.



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente



ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2007

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.

Relatório

Por meio do auto de infração de fls. 03/14, exige-se do contribuinte, em relação aos anos-calendário de 1999 a 2004, o crédito tributário no valor de R\$ 518.902,69, incluído neste valor a multa qualificada no percentual de 150% e juros pela taxa SELIC. Trata-se de exigência proveniente de omissão de rendimentos provenientes de remuneração recebida pelo trabalho prestado na condição de sócio-diretor de pessoa jurídica.

Pelo que se verifica na 43ª. terceira alteração contratual, a sociedade LINS FERRÃO & CIA LTDA, conhecidas como “LOJAS POMPEIA” (fls. 180/189), que tinha como sócios LINS SPEROTTO FERRÃO, VALDEMAR SPEROTTO FERRÃO, Lifepar Ltda, Dema Ferrão – Administração e Participações Ltda, Baptistella Controlpart Ltda e Ferrão Participações Ltda celebrou contrato de prestação de serviços de administração com a empresa POMPEIA PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA, cujos sócios com poder de gerência são LINS SPEROTTO FERRÃO e VALDEMAR SPEROTTO FERRÃO.

Segundo o relatório da fiscalização, a empresa POMPEIA PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA, que tem os mesmos gestores das “LOJAS POMPEIA” foi constituída com a finalidade de burlar a incidência do imposto de renda devido em razão da remuneração recebida em face do trabalho prestado pelo contribuinte na condição de sócio-diretor de pessoa jurídica. A partir da constatação de que a empresa tomadora dos serviços pagava os valores mediante crédito direto na conta dos sócios-gerentes da empresa contratada, que também eram sócios-gerentes da empresa contratante, sem que a contratada tivesse qualquer outro cliente, desconsiderou o negócio jurídico celebrado entre as empresas nominadas por considerar simulação e exigiu o imposto de renda da pessoa física do contribuinte recorrente que notificado em 19 de dezembro de 2005 (fl. 797), apresentou a impugnação de fls. 819 a 865 sustentando a insubsistência do auto de infração.

Por meio do acórdão de fls. 867/891, a 4ª. Turma da DRJ de Porto Alegre julgou procedente o recurso, sendo que desta decisão o contribuinte foi intimado em 26-05-2006 e em 16/06/2005 ingressou com o recurso de fls. 895 a 943, alegando, sem síntese:

- Que as “LOJAS POMPEIA” configura o que se poderia qualificar, hoje, como uma tradicional “empresa familiar” no comércio varejista, ou seja, uma sociedade criada e mantida, majoritariamente, por membros de uma mesma família e cujo capital e controle permanecem, de forma significativa, nas mãos deste mesmo grupo unido por laços de parentesco.

- Entretanto, como sói acontecer com estruturas societárias familiares, nem todos seus participantes (detentores de capital de forma direta ou indireta, através de sociedade “holdings”) interessam-se ou estão aptos a exercerem atividades de gestão necessárias à empresa, motivo pelo qual, a partir do falecimento de sócios e ingresso na sociedade de herdeiros dos sócios falecidos, além do envelhecimento dos sócios originais, mostrou-se conveniente a constituição de uma sociedade destinada a cumprir com as funções de administração das “Lojas Pompéia”. Promoveu-se assim, a sensata separação entre os papéis de sócios e de gestores.

- Existia, portanto, legítimo interesse na constituição de uma personalidade jurídica integrada por aqueles que originalmente desempenhavam papéis de administradores na

“LOJAS POMPEIA”, ligados não apenas por vínculo de parentesco, mas também por afinidade, adquirida ao longo dos anos no exercício conjunto de suas funções.

- Desconsiderar a personalidade jurídica da “Pompéia Participações”, ou das holdings que a sucederam, mostra-se um verdadeiro desrespeito à autonomia da vontade e ao exercício do direito constitucional de livre iniciativa. A forma eleita para o negócio encontra-se dentre aquelas autorizadas pela lei e inexistente, na situação presente, discordância entre as finalidades declaradas publicamente na constituição das respectivas pessoas jurídicas e o desempenho efetivo de suas atividades.

- Que a decisão recorrida buscou desconsiderar estruturas societárias regulares e legítimas, com base na suposta incompatibilidade existente entre seus quadros societários e a contratação pela própria “LOJAS POMPEIA” para a prestação de serviços de gestão e assessoramento administrativo.

- Que a circunstância da “Pompéia Participações” optar pelo lucro presumido e não possuir empregado em nada altera a legalidade do procedimento. Sociedades prestadoras de serviço freqüentemente não apresentam outros, senão seus próprios sócios, como envolvidos no desempenho das atividades, circunstância que ocorre não só com os administradores, mas também na área da medicina, advocacia, arquitetura etc, sociedades estas cujo bem maior é o “know-how” de seus sócios na esfera empresarial.

- A lei não veda o procedimento adotado, conforme narrado nos itens acima e todos os impostos devidos pelas empresas gestoras foram apurados e recolhidos regularmente.

- Que o Sr. Lins Sperotto Ferrão e o Sr. Valdemar Sperotto Ferrão detivessem o uso privativo da firma social em nada influi no presente caso, pois é sabido que aos mesmos seria facultado o direito de substabelecer procuradores bastantes, sempre que necessário e de seu interesse.

- Que não há nada de irregular o fato de que as empresas contratadas não prestassem serviços a outras pessoas senão às “LOJAS POMPEIA”.

- Sustenta, ainda, o recorrente: (i) que obraram em erro os julgadores ao chancelarem a desconsideração arbitrária de personalidades jurídicas *lícitas* e regularmente constituídas que prestaram serviços de gestão empresarial à sociedade **Lins Ferrão & Cia.** e das quais é sócio o Recorrente; (ii) que inexistente suporte fático que corrobore a equivocada constatação quanto à recorrência de simulação ou fraude nos atos praticados pelo ocorrente Recorrente; (iii) que todos os atos, sob perspectivas jurídica e econômica, inserem-se exclusivamente dentro do conceito de *elisão fiscal* (enquanto economia tributária lícita) e, portanto, encontram abrigo do ordenamento jurídico vigente.

Todavia, prossegue o recurso, ainda que se entenda o exposto acima como suficiente para descaracterizar por completo as ilegalidades apontadas no Auto de Infração, postula-se: (i) preliminarmente, a ilegitimidade passiva da cobrança procedida, vez que participe da relação jurídico-tributária, responsável, in casu, pelo recolhimento do tributo tido como devido seria a fonte pagadora (na condição de substituto tributário legal; e não o Recorrente (contribuinte, in casu); (ii) subsidiariamente, o descabimento da aplicação de multa majorada no caso presente, posto que inexistem elementos capazes de configurar conduta fraudulenta, conforme exigência legal; (iii) a abusividade e inconstitucionalidade da multa

A

aplicada, seja em 150% ou 75% sobre o valor apurado como devido, vez que, em ambos casos, se estaria adentrando as raias do confisco.

Finalmente, sustenta o recorrente que não se pode confundir evasão fiscal com elisão fiscal. A evasão é sempre ilegal; a elisão é lícita. Para o recorrente, em outras palavras, na evasão a fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, sofre condenação em todos os sistemas jurídicos nacionais. Na elisão, ou evasão lícita é a subtração do tributo de manifestações de capacidade contributiva originalmente sujeitas a ele, mediante a utilização de atos lícitos, ainda que não congruentes com os objetivos da lei. Em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista em na lei tributária, de alcançar o mesmo resultado negocial originalmente previsto, sem o ônus do tributo.

Às fls. 947/948 consta o arrolamento de bens.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n.º 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e contém arrolamento de bens, conforme especificado do relatório. Assim, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

(i) da preliminarmente de ilegitimidade passiva:

A retenção do imposto de renda na fonte é forma de substituição tributária, onde a Lei prevê como responsável a fonte pagadora, nos termos do art. 45, parágrafo único, do CTN. É preciso fazer distinção entre a figura do responsável pelo pagamento com a figura do contribuinte. O imposto é devido pelo contribuinte e recolhido pela fonte pagadora. Deixando a fonte pagadora de efetuar a retenção e não tendo o contribuinte, na declaração de ajuste anual, declinado o recebimento dos valores em relação aos quais não houve retenção, cabe ao Fisco, conforme Parecer Normativo SRF n.º 1, de 24 de setembro de 2002 (DOU de 25/09/02), já transcrito no acórdão recorrido, exigir o imposto do efetivo devedor, no caso o contribuinte.

Na esteira da jurisprudência deste Conselho de Contribuintes e do STJ, “a falta de cumprimento do dever de recolher na fonte, ainda que acarrete a responsabilidade do retentor omissor, não exclui a obrigação do contribuinte, que auferiu a renda, de oferecê-la à tributação como aliás, ocorreria se tivesse havido desconto na fonte.” 1ª. Turma do STJ, RESP 424225/SC, Relator Min. Teori Albino Zavascki, DJ-2, de 19/12/2003, p. 323).

Além do Recurso Especial aqui referido, na pesquisa da jurisprudência do STJ encontram-se as decisões identificadas no julgado cuja ementa segue transcrita:

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – ATRASADOS – URP – RESPONSABILIDADE – FONTE PAGADORA PARA O RECOLHIMENTO NA FONTE – OMISSÃO – NÃO EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – OMISSÃO CARACTERIZADA – ACOLHIMENTO – EFEITOS MODIFICATIVOS – I - Cabe à fonte pagadora o recolhimento, na fonte, do imposto de renda sobre verbas recebidas a título de atrasados da URP de fev/89, porém o não-recolhimento não exclui a responsabilidade do contribuinte do pagamento do imposto, que fica obrigado a declarar o valor recebido na sua declaração de ajuste anual. Precedentes: RESP n.º 439.142/SC, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 25/04/2005 e RESP n.º 424.225/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 14/12/2003. II - Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para negar provimento ao Recurso Especial interposto pela ora embargada. (STJ – EARESP 200101596979 – (384046 SC) – 1ª T. – Rel. Min. Francisco Falcão – DJU 28.11.2005 – p. 00189)

Pelos fundamentos aqui expostos, nego provimento à preliminar de ilegitimidade ativa.

No mérito:

O contrato de prestação de serviços de fls. 265 a 266 faz prova que em 02 de dezembro de 1998, a empresa POMPÉIA PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA, constituída por meio do contrato social de fls. 275 a 279, datado de 30 de novembro de 1998, com certificado de registro na Junta Comercial em 19/01/99, que tem como sócios Lins Sperotto Ferrão, Valdemar Sperotto Ferrão, Luiz Antônio Baptistella, Cláudio José Ferrão, Luiz Gustavo Conter Ferrão, Carlos Augusto da Silveira Ferrão, Eduardo Jarbas Lobo da Cunha, Angélica Ferrão da Cunha, Ana Patrícia da Silveira Ferrão Garcia e Carmem Luíza Conter Ferrão e objeto social, entre outras atividades, a administração de negócios e a gestão empresarial de outras sociedades (fl. 276), celebrou contrato de prestação de Serviços com a empresa LINS FERRÃO & CIA LTDA, conhecida como "LOJAS POMPÉIA" tendo por finalidade a gestão empresarial desta pelo valor mensal de R\$ 90.000,00.

Pelo que se verifica na 43ª terceira alteração contratual, a sociedade LINS FERRÃO & CIA LTDA – "LOJAS POMPÉIA" tinha como sócios Lins Sperotto Ferrão, Valdemar Sperotto Ferrão, Lifepar Ltda, Dema Ferrão – Administração e Participações Ltda, Baptistella Controlpart Ltda e Ferrão Participações Ltda, sendo administrada pelos sócios Lins Sperotto Ferrão, Valdemar Sperotto Ferrão.

Em síntese, a empresa POMPÉIA PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA, cujos sócios com poder de gerência são Lins Sperotto Ferrão e Valdemar Sperotto Ferrão foi contratada para administrar a empresa LINS FERRÃO & CIA LTDA cuja gerência também é exercida pelos sócios Lins Sperotto Ferrão, Valdemar Sperotto Ferrão.

A fiscalização, com base nos detalhes especificados no relatório da ação fiscal, considerou que os contratos de prestação de serviços de administração tinham por finalidade burlar a incidência do imposto de renda, razão pela qual desconsiderou tais negócios jurídicos e tributou os valores constantes do contrato como renda recebida pelos sócios.

O que se discute nos presentes nestes autos tem semelhança com a matéria do acórdão 103-2147-12404, em que foi relator o Conselheiro PASCHOAL RAUCCI, julg. em 16-10-2002. Em síntese, questionam-se os procedimentos utilizados pelo contribuinte, os seus propósitos e os resultados alcançados, se o conjunto de atos e fatos jurídicos implementados constituem infração à legislação fiscal e, em caso positivo, se estaria caracterizado o evidente intuitivo de fraude, tal como preceituado nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64.

O tema em questão, conforme já observado no acórdão acima referido, cujos fundamentos, a seguir transcritos, passo a me referir como razões de decidir, comporta uma breve incursão em correntes doutrinárias antagônicas sobre elisão e evasão fiscal. Tributaristas consagrados, em nível nacional e internacional, dissentem sobre o assunto, todos apoiados em teorias e raciocínios solidamente construídos, e as citações e opiniões que forem mencionadas adiante têm, como única e exclusiva finalidade, fundamentar e justificar o voto que a final será proferido.

A análise adequada da questão deve ser precedida do exame de premissas maiores, estabelecidas na Magna Carta e complementadas pelo CTN. A Prof.ª Dra. DIVA PRESTES MARCONDES MALERBI, em seu magnífico trabalho "ELISÃO TRIBUTÁRIA", publicado na obra "Textos Seleccionados para o XI CURSO DE APERFEIÇOAMENTO EM DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO" - Ed. Resenha Tributária - 1985, reportando-se a KARL LENS (Metodologia de la Ciencia del Derecho, Ariel, Barcelona, 1966), assim se manifesta:



"... os tipos descritos nas hipóteses de incidência podem ser "abertos" ou "fechados"; no tipo aberto, o fato ocorrido apenas deve-se coordenar ao tipo legal descrito na hipótese da norma, enquanto que no tipo fechado deve haver perfeita e rigorosa correspondência entre os aspectos essenciais do fato ocorrido com os definidos no tipo legal da norma, para que possa operar-se a subsunção."

No sistema "aberto" há normas que estabelecem diretrizes de caráter geral para aplicação da legislação tributária, onde predomina o resultado econômico, com vistas à observância dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

O conteúdo econômico, no sistema "aberto", prevalece sobre os meios jurídicos utilizados, especialmente quando se verificar "abuso de formas", como expressamente previsto no Código Tributário Alemão de 1977: "Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada" (§ 42).

O Código Tributário Germânico de 1977 também acolhe, em relação aos negócios e atos simulados, o conceito da consideração econômica: "São irrelevantes para os fins da tributação os negócios e atos simulados. Se por meio de um negócio simulado se encobre outro negócio, leva-se em conta para fins de tributação o negócio encoberto." (§ 41, inc. 2º).

Portanto, no sistema "aberto" caberá ao intérprete "ater-se a "intentio facti" ou intenção empírica e, assim, se for o caso, concluir pela incidência do tributo toda vez que ficar demonstrada a propositada alteração da "intentio juris" correspondente, a utilização de forma jurídica não típica ou atípica em relação ao fim visado, o abuso da forma jurídica ..." (A.A. Falcão, in Fato Gerador da Obrigação Tributária, Ed. Revista dos Tribunais, 1971).

O tipo denominado "fechado" está fundado no "princípio da legalidade estrita, implicando na reserva da lei formal ("lex scripta") e na reserva absoluta da lei ("lex stricta"). Disso se infere o princípio da tipicidade, do qual decorrem os subprincípios da seleção, do "numerus clausus", do exclusivismo e da determinação." (A.P. Xavier).

O sistema "fechado" implica, pois, numa adequada e exata justaposição dos atos e negócios praticados pelo sujeito passivo, em harmonia com a descrição e conteúdo da lei tributária, pautando-se a interpretação ao enfoque exclusivamente jurídico da hipótese de incidência. Só interessam ao exegeta, no fato concreto subsumido à hipótese de incidência, os caracteres que tenham sido contemplados pela lei (h.i.); os demais são desprezíveis por irrelevantes (Geraldo Ataliba, mencionado por Diva Malerbi, op. cit.).

Para encerrar essa confrontação, é oportuno registrar o magistério de Gilberto de Ulhoa Canto:

"O legislador deve formular a norma de tal maneira que ela tenha o máximo de eficácia, abrangendo todas as situações econômicas de cada tipo. Entretanto, se ele não o faz, ao aplicador da norma falece poder para estender a sua incidência a hipóteses que, embora de conteúdo econômico parecido, não foram juridicizadas por dispositivo legal. O imposto deve levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo; mas, sendo sua exigibilidade a resultante necessária da lei, somente desta poderá emanar obrigação tributária, já que o fato gerador é ato, negócio ou situação por ela definido, e não o resultado da respectiva dimensão econômica enquanto não tenha por ela sido encampado." (ELISÃO E EVASÃO FISCAL, Cad. Pesq. Trib. n.º 13, Ed. Resenha Tributária, 1988, fls. 49/50).

Após a minguada síntese para cotejo dos sistemas "aberto" e "fechado", cabe assinalar que muitos dos doutrinadores, que acredito serem maioria, entendem que o Sistema Tributário Brasileiro é do tipo "fechado", sendo inadmitida a interpretação econômica na aplicação da legislação fiscal, tanto que o art. 74 do projeto do CTN, que a admitia, foi excluído do texto final. Referido dispositivo, que integrava o Capítulo IV – Da Interpretação da Legislação Tributária, estabelecia:

"A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes."

Na justificativa referente ao texto supra, expressamente constava: "A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação em função dos resultados, efetivos ou potenciais, ainda que não nominalmente referidos na própria lei."

Deixando de integrar o Código Tributário Nacional as disposições supra, vários são os autores que entendem não haver respaldo para a consideração econômica na interpretação e aplicação da legislação tributária.

A. A. BECKER, referindo-se à interpretação das normas tributárias segundo a realidade econômica, informa que essa interpretação é também chamada de "construtiva", mas que "na verdadeira realidade faz é a demolição do que há de jurídico no direito tributário. Em nome da defesa do direito tributário, eles matam o "direito" e ficam apenas com o "tributário" "(in Teoria Geral do Direito Tributário).

Majoritariamente a doutrina admite, nos sistemas tributários fechados, a prática de procedimentos elisivos.

O sempre lembrado Rubens Gomes de Souza, in Pareceres - 3 - Imposto de Renda, Ed. Resenha Tributária, 1976, ao distinguir "elisão" de "evasão", cita Randolph E. Paul, que define a "elisão" ("tax avoidance") como a atividade do contribuinte que procura, por meios lícitos, amoldar os fatos futuros ao objetivo de excluir ou reduzir a respectiva tributação; e como "evasão" ("tax evasion"), a atividade do contribuinte que procura, por meios que podem ser objetivamente lícitos, excluir ou reduzir o débito tributário decorrente de fatos pretéritos e, portanto, já existentes.

E o mestre Rubens G. Souza, na mesma obra citada, consigna (pág. 215):

"Para resumir: a elisão consiste em evitar (portanto antecipadamente) obrigação tributária ainda não existente; evasão consiste em escapar-se (portanto posteriormente) de obrigação tributária já existente. O professor espanhol Narciso Amoros disse isso numa fórmula extremamente feliz: "A elisão é não entrar na relação fiscal. A evasão é dela sair: exige, portanto, estar, haver estado, ou podido estar dentro dela em algum momento."

Nas palavras do respeitado tributarista Ricardo Mariz de Oliveira, "a melhor doutrina, surpreendendo esta distinção básica entre elisão e evasão, também acrescenta que a economia, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal." (Evasão e Elisão Fiscal, Cad. Pesq. Trib. - Vol.13, pág. 150).

Outrossim, R. Mariz de Oliveira, acompanhando a posição de renomados tributaristas, aponta que a interpretação da lei tributária pelos efeitos econômicos dos atos praticados é inviável como regra geral no sistema brasileiro, nem existe como norma expressa, a exemplo do que

ocorre em outros regimes, observando, ainda, que o intuito de economizar tributos não é ilegal, sendo mesmo obrigação dos administradores das empresas, aos quais incumbe gerir os negócios sociais da forma mais rentável possível, na conformidade dos arts. 153 e 154 da Lei 6404/76, advertindo que a linha divisória entre o lícito e o ilícito em muitas situações é extremamente tênue, o que exige cuidadosa análise de cada caso em particular. (Op.cit., págs. 152, 156, 157 e 164).

Luiz Carlos Andrezani, citado por R. Mariz, em parecer de sua lavra, a respeito do tema, fez as judiciosas considerações:

"Afastadas as discussões sobre aspectos periféricos da questão, o ponto central que merece análise mais demorada, diz respeito à identificação da hipótese limite da chamada economia lícita, e correspondente ingresso no campo da simulação, já que é este o possível argumento que pode ser utilizado para questionamento do negócio pretendido.

A contextura da hipótese legal da simulação prevista no artigo 102 do Código Civil dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

A par disso, subdivide-se doutrinariamente a simulação em absoluta e relativa. Diz-se absoluta, a simulação originada de ato praticado com o fito de nenhuma eficácia produzir e, para tanto, contém cláusula, declaração ou confissão não verdadeira. A simulação é relativa quando o ato praticado tem por objetivo encobrir, dissimular, um outro ato que possui natureza diversa.

No âmbito tributário, as situações encontradas suscitam, normalmente, as simulações da segunda espécie mencionada: pratica-se um ato – que irrompe legal e formalmente perfeito no mundo físico – mas que serve somente como embalagem e veículo para consecução de outro – dissimulado – este sim em conformidade com a real e interior vontade do agente." (Op. cit., págs. 165/166).

No que tange à simulação, Washington de Barros Monteiro ensina que a doutrina distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa. É absoluta quando a declaração de vontade exprime aparentemente um ato jurídico, não sendo intenção das partes efetuar ato algum ("colorem habens, substantiam vero nullam"). É relativa quando efetivamente há intenção de realizar algum ato jurídico, mas este é de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende ultimar ("colorem habens, substantiam vero alteram"). (Curso de Direito Civil, Vol. I, Ed. Saraiva, 1993, pág. 209).

O conceituado civilista diz que a simulação difere da dissimulação, mas em ambas o agente quer o engano; na simulação, quer enganar sobre a existência de situação não-verdadeira, na dissimulação, sobre a inexistência da situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara. (Op. cit., pág. 213).

Conforme consta a fls. 520, os fatos "descritos e demonstrados no RELATÓRIO FISCAL (fls. 437 a 442), que passa a ser peça deste processo, mostram indícios de simulação nessa operação, ou seja, economicamente a incorporadora seria a empresa SUPRARROZ S/A, CGC 87.452.181/0001-75, e a forma adotada pretendeu aproveitar em evento futuro prejuízos que agora não poderiam ser compensados.

Neste ponto, é válido ressaltar que o percuciente trabalho fiscal atribuiu ao ato de incorporação características de simulação, sendo oportuno, para efeito de evitar remissão e de não quebrar a sequência expositiva, reproduzir texto de L.C.Andrezani, anteriormente transcrito:

"No âmbito tributário, as situações encontradas suscitam, normalmente, as simulações da segunda espécie (relativa) mencionada: pratica-se um ato – que irrompe legal e formalmente perfeito no mundo físico – mas que serve somente como embalagem e veículo para consecução de outro – dissimulado – este sim em conformidade com a real e interior vontade do agente."

....

Segundo Ruy Barbosa Nogueira, a interpretação da lei tributária não há de ser nem a que mais favoreça ao Fisco, nem a que mais favoreça ao contribuinte. Mas "pro lege". (Da Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias - Ed. Revista dos Tribunais, 1965).

No caso dos autos, com muita argúcia e rara felicidade, conseguiram os autuantes instruir o processo com uma série de dados e fatos mais do que suficientes para a caracterização de procedimento dissimulatório, para mascarar situação que se ajusta à tipificação contida nos artigos 508 e 509 do RIR/94, tal como capitulado no auto de infração contestado.

Verificada a impropriedade, para efeitos fiscais, da incorporação realizada, pois contaminada por vício de simulação, fica obstada a compensação de prejuízos oriundos da empresa SUPREMA S/A, tornando-se inócua a preliminar suscitada que, por isso, deve ser rejeitada.

No que concerne à penalidade imposta, esta foi a cominada no art. 992, inc. II, do RIR/94, aplicável "nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964", os quais, expressamente, contemplam hipóteses de intenção dolosa do agente, a saber:

"Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa....."

"Art. 72- Fraude é toda ação ou omissão dolosa....."

"Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso ..."

O comando legal que remete aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64, delimita a aplicação da multa agravada aos casos de evidente intuito de fraude.

A "evidência" indicada na lei exige que o intuito de fraude aflore com tal clareza que não se possa pôr em dúvida ter havido má-fé nos atos praticados, com inequívoco propósito de violar disposição legal.

A matéria objeto destes autos compreende caso de "simulação relativa" ou "dissimulação", e a doutrina maciçamente alerta para a dificuldade de definir, com precisão, a linha fronteira que separa o ato elisivo do negócio dissimulado.

Também é comum recomendação de cautela, por parte do intérprete e aplicador da lei, pelas dificuldades práticas de se concluir por hipótese de evasão ou elisão, pois é insuficiente o elemento temporal (antes ou depois de ocorrência do fato gerador), especialmente em casos de simulação relativa, cuja determinação vincula-se, via de regra, a fatos, indícios e presunções, por isso que cada situação deve ser analisada isoladamente.

....

O que não padece de dúvidas é a intenção do contribuinte em economizar imposto, tendo ele praticado todos os atos que entendeu válidos, na forma da lei. Se conseguiu o "desideratum" é outro aspecto da questão, mas daí a afirmar-se estar configurado um "evidente" intuito de fraude há, no meu juízo, um considerável distanciamento.

Em assim sendo, não se pode olvidar que o Código Tributário Nacional, em seu Livro II - Normas Gerais de Direito Tributário, no capítulo IV que trata da Interpretação e Integração da Legislação Tributária, acha-se incluído no art. 112, que dispõe:

"Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

Em face das diretrizes estabelecidas pelo art. 112 do CTN, acima transcrito, e ante as circunstâncias apontadas, entendo não estar configurada a evidência do intuito de fraude, exigência legal para agravamento da penalidade, a recomendar a aplicação da multa destinada às infrações não dolosas, prevista no art. 992, inciso I, do RIR/94, então vigente. (Texto extraído do acórdão 103-21047)

A propósito da instigante tarefa de definir o limite do que é permitido e o que é vedado pelo contribuinte, Antelmo Gomes de Oliveira e Diego Galbinski, em publicação existente no CD Juris Síntese nº 58, março e abril de 2006, reportaram-se à matéria com as seguintes considerações:

No sistema jurídico brasileiro, a liberdade fiscal integra, tradicionalmente, a categoria jurídica das liberdades fundamentais, que permite a escolha de várias opções, em especial "a construção de um modelo de ação que poderá consistir numa escolha de negócios mais favoráveis, para obter o resultado desejado, de eliminação ou de redução do tributo devido". Este modelo de ação causa, geralmente, o surgimento do fenômeno do planejamento tributário, que gira em torno "desde a chamada reorganização societária até a celebração de negócios jurídicos especialmente desenhados para aproveitar as vantagens e os vazios existentes nas leis tributárias".

No plano da experiência propriamente dito, o exercício da liberdade fiscal tem, entretanto, uma densa zona de penumbra, que envolve dois fenômenos:

i) o fenômeno jurídico do negócio indireto, que a liberdade fiscal tutela; e

ii) o fenômeno jurídico da simulação relativa, que a liberdade fiscal não tutela.

Em linhas muito gerais, o negócio indireto constitui, tradicionalmente, uma modalidade de negócio jurídico, "que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial". De acordo com este conceito, os contribuintes utilizam o negócio indireto para realizar um fim distinto do que corresponde à sua causa-função objetiva: daí a referência dos autores ao seu caráter 'indireto' ou oblíquo, anômalo ou inusual".

Dentre os inúmeros negócios indiretos, que os contribuintes podem realizar, no exercício jurídico da liberdade fiscal, destacam-se os negócios de formação sucessiva, denominados step by step transactions, que, a grosso modo, são "uma pluralidade de atos autônomos, um sucedendo ao outro, de tal forma que a finalidade última só pode ser alcançada com a prática seriada de todos". Neste sentido, afirmou ASCARELLI,



“preliminarmente, devemos perguntar: é o negócio indireto um negócio único, ou resulta, ele, da combinação de mais negócios, economicamente conexos, mas juridicamente distintos? Penso que no âmbito dos negócios indiretos, podemos encontrar quer negócios únicos, quer pluralidade de negócios que permitem às partes alcançar, através da sua combinação, o escopo indireto visado”.

Ao contrário do negócio jurídico indireto, a simulação constitui o defeito dos negócios, que se origina da “divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo [...] e determinada pelo intuito de enganar terceiros”. Conforme a doutrina e a jurisprudência brasileira, a simulação tem duas espécies:

i) a simulação absoluta, denominada simplesmente de simulação, que ocorre “quando a declaração de vontade exprime aparentemente um ato jurídico, não sendo intenção das partes efetuar ato algum”. A simulação absoluta caracteriza-se, de um certo modo, “pela completa ausência de qualquer realidade”, isto é, o negócio jurídico simulado reflete “uma simples aparência, uma sombra vã, um corpo sem alma”; e

ii) a simulação relativa, denominada simplesmente de dissimulação, que ocorre “quando há efetivamente intenção de realizar algum ato jurídico, mas este é de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende ultimar, não é efetuado entre as próprias partes, aparecendo então o testa-de-ferro, o prestanome, ou a figura de palha [...] não contém elementos verdadeiros, ou melhor, seus dados são inexatos”.

As diferenças entre as duas espécies de simulação giram, normalmente, em torno das seguintes características, de acordo com a dogmática jurídica:

“[...] na simulação, faz-se aparecer o que não existe, na dissimulação oculta-se o que é; a simulação provoca uma crença falsa num estado não real, a dissimulação oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente; aquela procura uma ilusão externa, busca esta uma ocultação interna (dissimula-se o ódio, o rancor).

....

De modo geral, em relação à simulação relativa, o negócio indireto distingue-se, no plano da teoria propriamente dito, com uma certa facilidade. Por outro lado, no plano da experiência, a distinção dos dois fenómenos envolve, contudo, uma zona cinzenta, em torno dos fins dos contribuintes:

- i) selecionar o meio mais vantajoso fiscalmente; ou*
- ii) dissimular a ocorrência do fato gerador.*

De acordo com esta circunstância, a jurisprudência brasileira distingue, atualmente, o negócio indireto e a simulação relativa, no exercício jurídico da liberdade fiscal, mediante o critério da violação à lei. Conforme este critério jurídico:

- i) o sujeito passivo da relação tributária realiza, geralmente, um negócio jurídico indireto, quando não viola nenhuma norma, que veda a realização do ato; enquanto*

ii) o sujeito passivo da relação tributária realiza, geralmente, um negócio jurídico simulado, quando viola uma norma, que veda a realização do ato.

Segundo este critério objetivo, a jurisprudência brasileira julgou recentemente, por exemplo, que o contrato de arrendamento mercantil dissimula o contrato de compra e venda, no exercício jurídico da liberdade fiscal, quando "estiver contemplado em uma das situações de repúdio, previstas na Lei nº 6.099/1974 (arts. 2º, 9º, 11, § 1º, 14 e 23)".⁴⁸ Conforme este leading case, apenas nas hipóteses expressas da lei, "é que se tem autorização legal para a descaracterização do arrendamento mercantil e imputação das consequências".⁴⁹

De acordo com este precedente, "não havendo nenhum dispositivo legal considerando como cláusula obrigatória para a caracterização do contrato de leasing que fixe valor específico de cada contraprestação, há de se considerar como sem influência, para a definição de sua natureza jurídica, o fato das partes ajustarem valores diferenciados ou até mesmo simbólicos para efeitos da opção de compra".

Retomando as considerações fáticas acerca do caso concreto, imaginemos que eu e o conselheiro somos advogados e a cada cliente que atendemos emitimos recibo de honorários, recolhendo 27,5% a título de imposto de renda. Em certa oportunidade, meu colega e eu fizemos os cálculos e chegamos a conclusão de que constituindo uma pessoa jurídica, para por meio dela prestar os mesmos serviços de assessoria jurídica, a carga tributária seria menor.

No plano fático a realidade acima referida continuará a mesma. Continuaremos trabalhando no mesmo local, utilizando a mesma sala, a mesma mesa, a mesma cadeira, o mesmo computador, o mesmo telefone, atendendo os mesmos clientes, atuando nos mesmos processos, praticando a mesma tabela de honorários e contando com o auxílio da mesma secretária e dos mesmos estagiários. A única diferença é que nossos honorários virão em forma de lucros distribuídos pela pessoa jurídica que decidimos constituir.

Aos olhos de alguns, no momento em que o nosso objetivo era, de forma consciente, reduzir o valor do imposto a pagar, o procedimento antes descrito caracteriza situação tipificada no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, que conceitua *fraude* como sendo "toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento". *Nestas circunstâncias, resta saber quando um ato praticado em conformidade com o Direito deixa de ser uma prerrogativa do contribuinte para se caracterizar em sonegação tributária, mediante fraude que impõe aplicação de multa qualificada.*

A qualificação da multa, no Direito Tributário, está sempre vinculada a uma ação ou omissão consciente, com a finalidade de suprimir ou reduzir tributo. O artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, ao prever multa de 150% (cento e cinquenta por cento), faz referência aos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. A seu turno, a Lei nº 4.502, de 1964, nos artigos aqui referidos, dispõe, "in verbis":

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



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

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

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

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

Entendo que a fraude somente se caracteriza a partir de uma ação ou omissão ilícita, o que não é o caso dos autos. Não se pode falar em ação ou omissão dolosa nos casos em que o agente está pautando sua conduta em conformidade com o Direito existente. Presente a ação ou omissão com a finalidade de evitar o acontecimento do ato jurídico-tributário, é necessário identificar se esta ação se deu mediante infração às leis civis e comerciais. Até que se regule o parágrafo único do artigo 116, do CTN, a seguir transcrito, não se pode atribuir conduta de sonegador ao contribuinte que, sem ocultar qualquer ato, dirige sua ação, sob perspectivas jurídicas e econômicas, buscando economia tributária lícita, também conhecida como elisão fiscal.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (AC) (Parágrafo acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, DOU 11.01.2001)

Ao usar as expressões, “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, tem-se que a eficácia da referida norma está a depender de lei ordinária que o regule. Assim, enquanto não ingressar no mundo jurídico a lei reclamada pelo CTN, não pode a Fiscalização, para fins tributários, desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados em conformidade com a legislação civil ou comercial, quer para exigir tributo, quer para qualificar a multa, sob o argumento de que tiveram por finalidade dissimular a ocorrência do fato gerador. *Qualquer entendimento que atribua ao fisco o poder de, sem existência de lei regulamentando a matéria, desconsiderar realidades jurídicas não pode ser aceito por afrontar o princípio da legalidade, do qual a Administração Tributária não pode se afastar.*

Diante da controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca dos procedimentos de planejamento tributário, buscando justiça fiscal e tendo por norte a capacidade contributiva, o legislador, no ano de 2001, aprovou a Lei Complementar nº 104, que inseriu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN, anteriormente transcrito. Considerando que a referida norma depende de lei que o regule, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 66, de 2002, cujos artigos 13 a 19 disciplinavam o procedimento para desconsiderar, para fins tributários, os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Ao ser convertida em lei, o capítulo que tratava do procedimento exigido para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos para fins tributários foi integralmente suprimido da Lei nº 10.637, de 2002.

Ainda que se alegue que determinados procedimentos lícitos são praticados com a única finalidade de pagar menos impostos, constituindo-se verdadeira injustiça em face ao princípio da capacidade contributiva, não se pode ignorar que tais atos, à luz do direito vigente, são perfeitamente válidos, razão pela qual não podem ser desconsiderados unilateralmente pela fiscalização.

Ciente da necessidade de lei que regulamente o parágrafo único do artigo 116, do CTN, para que o mesmo possa ser aplicado, em 21 de março do corrente ano (2007), o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional, em regime de urgência, o Projeto de Lei nº 536/2007, que assim dispõe:

Art. 1º. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nesta Lei.

§ 1º São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem ocultar os reais elementos do fato gerador, de forma a reduzir o valor de tributo, evitar ou postergar o seu pagamento.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica nas hipóteses de que trata o inciso VII do art. 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

Art 2o Na hipótese de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, nos termos do § 1º do art. 1º, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos e fundamentos que justifiquem a desconsideração.

§ 1o O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 2º Considerados improcedentes os esclarecimentos apresentados, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil formalizará representação à autoridade administrativa que instaurou o procedimento de fiscalização.

§ 3o A representação de que trata este artigo deverá:

I – conter relatório circunstanciado dos atos ou negócios praticados e a descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, bem assim os fundamentos que justifiquem a desconsideração.

II – discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar os reais elementos constitutivos do fato gerador;

III - ser instruída com os elementos de prova colhidos no curso do procedimento de fiscalização e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo; e

IV – conter o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios praticados em relação aos equivalentes, referidos no inciso I, com especificação da base de cálculo, da alíquota incidente e do montante do tributo apurado.

Art. 3o A autoridade administrativa decidirá sobre a representação de que trata o § 3º do art. 2º no prazo máximo de cento e vinte dias a contar de sua formalização.

Parágrafo único. Na hipótese de desconsideração, o sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data em que for intimado da decisão, para efetuar o pagamento dos tributos e encargos moratórios.

Art. 4o A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios, no prazo a que se refere o parágrafo único do art. 3o, ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1o O sujeito passivo será intimado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2o A contestação da decisão de desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos, quando houver, integrará a impugnação do lançamento do crédito tributário.

Art. 5o Aplicam-se as normas do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, ao lançamento efetuado nos termos do art. 4o.

Art. 6o A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá expedir atos normativos necessários à execução do disposto nesta Lei.

Art. 7o Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Em que pese ter remetido o Projeto de Lei em regime de urgência ao Congresso Nacional, em maio deste ano, o Poder Executivo remeteu nova mensagem ao Parlamento pedindo para desconsiderar o regime de urgência, procedimento que nos parece altamente danoso à arrecadação tributária, pois enquanto não for regulamentado o procedimento previsto no artigo 116, parágrafo único do CTN, não se pode desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte, com base na legislação civil e comercial, com a finalidade de pagar menos imposto.

Alberto Xavier, na obra *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, Ed. Dialética, 2001, p. 156/157 assim tratou da questão relativa ao parágrafo único do artigo 116 do CTN.

"...Em nossa opinião, bem andou o Congresso Nacional em formular o novo parágrafo único do art. 116 do modo que fez. Por um lado, reiterou que a lei tributária não pode extravar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um fato típico – o ato dissimulado – em razão do princípio da verdade material, o que revela à plena luz. Mas, por outro lado, assegurou que, tendo restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos atos simulados, essa declaração de ineficácia não se estende aos atos verdadeiros, ainda que de efeitos econômicos equivalentes aos dos atos típicos fiscalmente mais onerosos e independentemente dos motivos que levaram às partes à sua realização."

Ives Gandra da Silva Martins comenta o artigo 116 do CTN com as seguintes considerações:

"

.....

Como, pelo novo artigo 116 não é a lei que deverá ser aplicada à hipótese impositiva, mas sim a intenção do agente de obter mais tributos, qualquer lei, apesar de rigorosamente seguida pelo contribuinte, poderá ser desconsiderada, para dar lugar à aplicação daquela que representa a maior incidência. A figura da "elisão fiscal", diversa da "evasão" – aquela objetivando a economia legal de tributos

e esta a ilegal – deixa de existir no direito brasileiro. Pela nova norma, nenhum contribuinte terá qualquer garantia, em qualquer operação que fizer, pois, mesmo que siga rigorosamente a lei, sempre poderá o agente fiscal, a luz do despótico dispositivo, entender que aquela lei não vale e que o contribuinte pretendeu valer-se de uma “brecha legal” para pagar menos tributos, razão pela qual, mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá. Se não vier a ser suspensa a eficácia dessa norma pelo S.T.F, em eventual exercício de controle concentrado, o direito tributário brasileiro não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do ‘palpite fiscal’. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. O planejamento Tributário e a L.C. 104. São Paulo: Ed. Dialética, p. 125/126.

Quanto às considerações finais do ilustre jurista Ives Gandra da Silva Martins, permito-me a ousadia de discordar quando ele menciona a necessidade de suspensão desta norma pelo STF. Penso que não é caso de inconstitucionalidade, mas sim de saber se a Fiscalização, sem a existência da lei exigida no parágrafo único do artigo 116 do CTN, pode desconsiderar, para fins tributários, atos jurídicos que se consideram lícitos e perfeitos frente ao Direito Civil e Comercial.

Nesta linha, a propósito da semelhança entre si, transcrevo o parágrafo único do artigo 116 do CTN e o parágrafo terceiro do artigo 192 da CF, antes de sua revogação pela EC nº 40, de 2003.

Art. 116, do CTN.

.....

“Parágrafo Único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Art. 192, da CF

....

“§ 3º. As taxas de juros reais, nelas incluídas comissões e quaisquer outras remunerações direta ou indiretamente referidas à concessão de crédito, não poderão ser superiores a doze por cento ao ano; a cobrança acima deste limite será conceituada como crime de usura, punido, em todas as suas modalidades, nos termos que a lei determinar.”

Observo que os dois dispositivos reclamam a existência de lei ordinária. Em relação ao § 3º do artigo 193, da CF, muito se discutiu se seria auto-aplicável ou não. O STF, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4-7, decidiu que o parágrafo terceiro do artigo 192 da CF, para ser aplicado, exigia lei ordinária que o regulamentasse.

No caso do parágrafo único do artigo 116, do CTN, se está diante de situação idêntica a do artigo 192, § 3º, da CF, revogado pela EC nº 40 e, enquanto não for aprovado lei que o regulamente, não pode ser auto-aplicável para desconsiderar atos e negócios jurídicos feitos em conformidade com o direito vigente.

O debate sobre acerca da elisão tributária e do abuso de formas jurídicas e de direito, segundo o qual os contribuintes continuariam a ter liberdade econômica para organizar

seus negócios, das formas mais vantajosas e adequadas possíveis, desde que os procedimentos efetuados neste sentido não tenham por objetivo exclusivo a economia de tributos, conforme destaca IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e PAULO LUCENA DE MENEZES, (Revista Dialética de Direito tributário, n.º 63, pág. 159-171, Dezembro de 2000), esteve presente por ocasião da Revisão Constitucional de 1993, a partir de projeto apresentado pelo Instituto dos Advogados de São Paulo – IASP, o qual sugeriu a inserção do seguinte preceito no plano constitucional:

“art. ... Os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica das pessoas para contribuir.

Alternativa I (Proposta por Hamilton Dias de Souza): Parágrafo único. O disposto neste artigo não pode ser elidido por qualquer prática, sem alcance geral, que implique redução ou eliminação de tributo.

Alternativa II (Proposta por Marco Aurélio Greco): Parágrafo único: Para assegurar o direito neste artigo, poderá a Administração tributária, para efeitos fiscais, considerar ineficazes os atos que contenham por sua causa exclusiva o objetivo de reduzir o ônus tributário.”

O que não se conseguiu fazer por meio de Revisão Constitucional não pode ser feito a partir de decisões interpretativas da própria Administração. Se de um lado, nenhum contribuinte que tenha capacidade contributiva deve deixar de pagar tributos, por outro, não pode a Administração, sem amparo na lei, desconsiderar, para fins tributários, atos e negócios jurídicos praticados no exercício do livre direito que cada um tem de agir, desde que não exista lei lhe proibindo esta ou aquela conduta.

Antes de concluir, valho-me das considerações de Ives Gandra da Silva Martins e Paulo Lucena de Menezes, na obra antes citada, para fazer a seguinte observação:

Se está se propondo a regulamentação de uma norma legal (parágrafo único do art. 116 do CTN, pelo projeto de lei 536/2007) que permita que tais procedimentos é porque, no momento da prática do ato levado a efeito pelo contribuinte, não existia base legal para tanto. Por conseguinte, as operações não podiam ser questionadas. Mais do que isto, ainda que a aludida proposta legislativa (PL 537/2007), ela não poderá ser aplicada retroativamente, pois não se enquadra nas hipóteses do artigo 106 do CTN).

Em conclusão:

Ocorrido o fato gerador, surge a obrigatoriedade do pagamento do tributo, do que o contribuinte não pode se furtar. Pode, entretanto, em momento anterior a ocorrência do fato gerador, buscar evitar que este aconteça, o que configura evasão lícita, que nos termos e limites do parágrafo único do artigo 116, do CTN, em procedimento próprio, a ser disciplinado, pode ser desconsiderado pela fiscalização.

Para o lançamento de crédito tributário feito a partir da desconsideração de atos ou negócios jurídicos legalmente previstos na Lei Civil e Comercial, não basta o registro e a fundamentação de desconsideração feita no próprio auto de infração por meio do qual se exige o crédito tributário decorrente da desconstituição dos atos e negócios jurídicos. Para tal é necessário a existência de procedimento prévio, administrativo ou judicial, situação que não foi



observada nos autos, razão pela qual, por fundamentos diversos aos utilizados pelo recorrente, dou provimento ao recurso voluntário.

Isso posto, DOU provimento ao recurso voluntário para afastar a exigência do crédito tributário.

Sala das Sessões-DF, em 13 de junho de 2007.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA, Redator designado

Em que pese o embasado voto proferido pelo douto Conselheiro Relator, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, seu entendimento quanto ao mérito não merece prosperar.

Isso porque a personalidade jurídica da empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda. não foi desconsiderada no lançamento. O procedimento fiscal consistiu em identificar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda e tributá-lo na forma da legislação de regência. A meu ver, o voto condutor da decisão de primeira instância, da lavra do ilustre Julgador Jose Antonio Belissimo, não merece qualquer reparo nessa parte pelo que peço vênia para transcrevê-lo, adotando os fundamentos abaixo como razões de decidir, (*verbis*):

"Em síntese, a autuação decorreu de ter a fiscalização constatado que o interessado recebeu rendimentos pela prestação pessoal de serviços, no exercício do cargo de Diretor e sócio da empresa Lins Ferrão & Cia Ltda. (Lojas Pompéia) nos anos-calendário de 2000 até 2004, os quais foram considerados pelo impugnante como lucros distribuídos, isentos de tributação em suas declarações de ajuste nos respectivos anos-calendário.

Verificou, também, que a contratação de outra empresa para prestar serviços de 'gestão' e 'assessoramento' não apresentou qualquer efeito real (as mesmas pessoas continuaram exercendo os mesmos cargos), revelando indícios de tratar-se de ato simulado, pelo qual o contribuinte teria visado tão somente colocar-se em situação que lhe seria tributariamente mais favorável.

Passo a resumir a operação, aproveito para tanto, quando pertinente, trechos do Relatório da Ação Fiscal:

'Conforme detalhado adiante, o presente lançamento de ofício trata da constatação de que o Sr. Luiz Antonio Baptistella recebeu rendimentos pela prestação pessoal de serviços, no exercício do cargo de Diretor da Divisão Administrativa e sócio da empresa Lins Ferrão & Cia Ltda. nos anos-calendário de 2000 até 2004, mas que tais rendimentos não foram tributados pelo imposto de renda da pessoa física, mas sim tributados por outras empresas.

A partir de 01/12/1998 outras empresas foram contratadas para prestar serviços de 'gestão empresarial' e 'assessoramento administrativo' a Lins Ferrão & Cia Ltda., que, ao mesmo tempo, suspendeu o 'pro labore' dos seus sócios-diretores, por deliberação dos mesmos.(.....)

B- Pompéia Participações e Serviços Ltda. – CNPJ Nº 03.066.951/0001-51

A empresa foi constituída no dia 30/11/1998, e tem por objeto a participação social em outras sociedades, administração de negócios e a gestão empresarial de outras sociedades, tendo optado pela tributação pelo regime do lucro presumido.

A empresa, doravante denominada simplesmente de 'Pompéia Participações', é composta exatamente pelos mesmos sócios-diretores da 'Lojas Pompéia' relacionados

A

na tabela anterior (alguns foram sócios até 27/04/2005). Da mesma forma que a empresa 'Lojas Pompéia', de acordo com o contrato social, apenas os sócios Lins Sperotto Ferrão e Valdemar Sperotto Ferrão podem utilizar a firma social.

De acordo com a contabilidade da 'Pompéia Participações', a empresa não participa de outras empresas, e, de 01/01/2000 até 31/12/2003 sua única operação foi o faturamento dos serviços à 'Lojas Pompéia'.

Os registros contábeis efetuados pela empresa envolvem apenas o faturamento, a tributação do faturamento e o crédito dos valores restantes aos sócios, como antecipação de lucros. A certeza no lucro era tal que a empresa contabilizou a distribuição antecipada dos lucros junto com o faturamento, sem sequer aguardar a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido, que ocorreu somente ao final de cada trimestre.

Importante observar que esta empresa 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 sócios-diretores da 'Lojas Pompéia', e o restante utilizado para quitar os tributos incidentes sobre o faturamento.

C – Baptistella Controlpart Ltda., CNPJ nº 05.519.243/0001-54

A empresa tem por objeto a gestão de participações societárias, exetudadas as de responsabilidade solidária, atividade de assessoria e gestão empresarial e administração de bens imóveis e móveis em geral, optando pela tributação pelo regime do lucro presumido. (....)

Antes, os rendimentos pagos ao 'contribuinte', eram considerados como sendo rendimentos do trabalho do sócio, ou seja, 'pro labore'. A partir de 01/12/1998 o contribuinte e todos os demais sócios-diretores da Lins Ferrão & Cia Ltda. constituíram e contrataram uma nova empresa para 'prestar serviços de gestão empresarial'. A nova empresa contratada (que possui os mesmos sócios da contratante Lins Ferrão & Cia Ltda.) não recebeu os pagamentos dos serviços, pois os valores foram pagos diretamente ao contribuinte e demais sócios.

Tanto o 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 na conta 'Adiantamentos 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 pelo 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.'

Segundo consta do mesmo Relatório da Ação Fiscal, para que os rendimentos tributáveis nas pessoas físicas, decorrentes do 'pro-labore' que recebiam como dirigentes da Lojas Pompéia, tivessem o tratamento de rendimentos isentos, decorrentes de distribuição de lucros de uma nova empresa, o contribuinte e seus sócios adotaram os seguintes procedimentos, in verbis:

A

1º - Eliminação do 'pro labore' na empresa tributada pelo lucro real

Todos os então sócios e também diretores da 'Lojas Pompéia' fizeram uma reunião de diretoria no dia 30/11/1998, conforme ata registrada na Junta Comercial (folha 114), na qual decidiram reduzir o próprio 'pro labore' pois, 'in verbis':

'Tendo em vista que os altos encargos fiscais e previdenciários que oneram a remuneração dos diretores desta sociedade e considerando as alternativas legais oferecidas pelas leis tributárias, sobretudo aquelas que permitem a substituição do pro labore por distribuição de lucros isenta de tributos, recomenda-se a redução de referida rubrica, estabelecendo-se em R\$ 2.905,00 (dois mil novecentos e cinco reais) mensais, que serão distribuídos de comum acordo entre os diretores.'

2º - Criação de uma nova empresa, tributada pelo lucro presumido

Todos os então sócios da 'Lojas Pompéia' constituíram, no mesmo dia da reunião de diretoria em que todos participaram – 30/11/1998, a empresa 'Pompéia Participações', com objeto social de prestar serviços de gestão empresarial (folhas 275/279).

3º - Contratação da nova empresa para prestar serviços de 'gestão empresarial e assessoramento administrativo' para a empresa tributada pelo lucro real

A empresa 'Lojas Pompéia' contrata, no dia 02/12/1998, a nova empresa 'Pompéia Participações', para prestar serviços de gestão empresarial e assessoramento administrativo, a partir do dia anterior, 01/12/1998, por dois anos (folhas 266/267).

O contrato foi assinado pelos sócios Lins Sperotto Ferrão, representando 'Lojas Pompéia', e Valdemar Sperotto Ferrão, representando 'Pompéia Participações'.

A 'Pompéia Participações' passou a emitir mensalmente Notas Fiscais de Prestação de Serviços contra a 'Lojas Pompéia', referentes aos serviços de gestão empresarial e assessoramento administrativo.

Em 2000, o contrato foi renovado até 2002, porém as Notas Fiscais de Prestação de Serviços continuaram sendo emitidas também no ano de 2003, além de uma nota emitida no ano de 2004, pela prestação de serviços que não tinham mais previsão contratual (folhas 325/331).

A partir de 01/01/2004, os serviços passaram a ser prestados pelas 'holdings' criadas pelos sócios, no caso do contribuinte, a empresa 'Dema Ferrão', conforme contrato assinado em 17/09/2003, que passou a emitir mensalmente Notas Fiscais de Prestação de Serviços. (folhas 333/341).

Nota-se que o Sr. Sperotto Ferrão, assinou este contrato por ambas as partes (folhas 269/270), ou seja, assinou como 'CONTRATADA' e também como 'CONTRATANTE', conquanto seja representante das duas empresas.

4º - Contratadas tributam receitas de prestação de serviços pelo lucro presumido enquanto que os valores são contabilizados como despesas da contratante

As empresas contratadas que emitiram as Notas Fiscais, contabilizam tais receitas e tributam os valores com base no lucro presumido. A contratante, tributada pelo lucro real, registra como despesas operacionais os mesmos valores.

5º - Contratadas contabilizam a distribuição de 'Antecipação de lucros' aos sócios

As empresas contratadas que emitiram as Notas Fiscais não possuem movimentação financeira, pois não receberam os valores. Assim, não registraram valores nas contas contábeis de 'caixa' ou 'bancos'.



Os registros contábeis das 'liquidações' das notas fiscais emitidas foram efetuados a crédito da conta de '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.

IV – OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS E PREVIDENCIÁRIOS

Através dos procedimentos antes resumidos, os sócios pretenderam substituir a tributação pelo imposto de renda incidente sobre a remuneração do trabalho nas suas pessoas físicas (até 27,5% do total pago aos sócios), pela tributação menor aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido (próxima de 10%), sem prejuízo do aproveitamento de despesas operacionais na redução do lucro real tributável na 'Lojas Pompéia'.

Além da tributação menor na pessoa jurídica, os sócios também pretenderam evitar o pagamento da contribuição previdenciária devida pela empresa pagadora ao Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS, à razão de 20% do montante pago aos sócios-diretores. E, a partir de abril de 2003, também foi evitada a contribuição previdenciária adicional, descontada dos beneficiários, no percentual de 11% sobre o montante pago.' (Grifos do original).

A defesa, por sua vez, alega que os atos realizados são lícitos e não tiveram a intenção de dissimular o fato gerador do imposto de renda, pois constituem-se em práticas que, sem contrastar com o ordenamento jurídico, permitem ao contribuinte o alcance de uma economia tributária lícita, sujeitando-o – por meio de planejamento prévio – a um regime tributário mais favorável. (...)

Não se pode desconsiderar que as pessoas físicas e/ou jurídicas tem o direito de celebrar os mais variados atos negociais e procurar a redução de custos e a obtenção de lucros. É assunto em voga o chamado planejamento econômico-financeiro ou planejamento fiscal, onde através de formas jurídicas válidas é obtida a economia pretendida.

No entanto, para a consecução desse planejamento é defeso a utilização de atos simulados para evitar a incidência tributária. Logo é inadmissível que os negócios sejam fraudulentos, dolosos ou simulados com o propósito de reduzir ou excluir a incidência de tributos.

Em que pese não ser o normal, há nos autos provas concretas de simulação. In casu, verifica-se pelos documentos constantes do processo, que o impugnante 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 ao autuado e aos demais sócios.

Deve ser ressaltado, também, que o contribuinte e demais sócios-diretores da Lins Ferrão & Cia. Ltda., continuaram atuando e exercendo seus cargos na diretoria da referida empresa e recebendo os pagamentos pelos serviços prestados 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 receita de serviços da nova empresa. Entretanto, a nova empresa não registrou nenhuma movimentação financeira contabilizada nas contas contábeis 'caixa' ou 'bancos', pois não recebeu valores, conforme demonstrado no Relatório da Ação Fiscal.



Destarte, a nova empresa contabilizou a distribuição dos valores pagos diretamente aos sócios, através de débitos na conta 'Adiantamento de lucros' tendo o interessado declarado os valores recebidos pelos serviços comprovadamente prestados à empresa como lucros distribuídos, isentos de tributação.

Este repasse, inclusive, foi realizado antecipadamente, mediante adiantamentos em dinheiro ou para pagamento de despesas pessoais, além de depósitos dos saldos em contas bancárias dos sócios. No caso específico da empresa 'Pompéia Participações', nota-se que a contabilidade da mesma indica que não houve nenhum recebimento efetivo de recursos no período.

Acrescente-se, ainda, que, de conformidade com os elementos integrantes do processo, constata-se 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.

Da mesma forma, cada sócio-diretor tinha um determinado valor mensal a receber, pago em parte mediante adiantamentos durante o mês, em dinheiro, cheque, depósito em conta, ou mediante a quitação de despesas pessoais. Estes adiantamentos reduziam o valor mensal devido a cada sócio-diretor. O saldo (valor mensal – adiantamentos) era depositado na conta bancária do sócio-diretor.

De se notar, também, que os adiantamentos pagos aos sócios-diretores foram denominados de 'pro-labore' nos documentos da própria empresa e cada um dos diretores recebia uma importância mensal fixa, conforme as planilhas apresentadas.

Vislumbra-se, por conseguinte, que os rendimentos pagos ou creditados diretamente ao interessado caracterizam-se como rendimentos do trabalho da pessoa física, visto que são originários da retribuição do trabalho individual e pessoal prestado pelo impugnante.

Assim, diante dos fatos relatados no trabalho fiscal e observados nos autos, verifica-se que todas as circunstâncias apontam para a ocorrência de omissão de rendimentos tributáveis do trabalho prestado como sócio-diretor, de vez que o trabalho pessoal realizado pelo autuado, na função de diretor da empresa Lojas Pompéia foi remunerado mediante pagamentos e créditos de valores que não foram oferecidos à tributação do imposto de renda da pessoa física. Tais valores foram declarados, incorretamente, como lucros distribuídos, isentos de tributação.

Em resumo, a autoridade fiscal constatou e obteve as seguintes informações que apontam para a verdade material dos fatos e para a prática de atos simulados, in verbis:

- a) a empresa 'Pompéia Participações' foi contratada imediatamente após sua construção, possuindo exatamente os mesmo sócios da contratante 'Lojas Pompéia', nunca teve empregados, bem como não prestou qualquer outro serviço e não realizou qualquer outra atividade no período de 2000 a 2003. Segundo os livros contábeis, o capital social integralizado da empresa é de R\$ 10,00 (dez reais), importância que permaneceu em Caixa em todo o período fiscalizado;*
- b) todas as empresas contratadas não possuem empregados (folhas 261/264);*
- c) os livros contábeis e talões de notas fiscais de todas as empresas contratadas foram encontrados na sede da empresa contratante 'Lojas Pompéia' (folhas 299/366);*



- d) o contribuinte exercia o cargo de Diretor da Divisão Administrativa da 'Lojas Pompéia' antes da contratação das empresas e continuou exercendo este mesmo cargo em todo o período fiscalizado e durante a fiscalização;
- e) o contribuinte recebia rendimentos de pro labore até o dia 30/11/1998, quando da contratação da 'Pompéia Participação' (folhas 106/108);
- f) todas as empresas contratadas nunca prestaram quaisquer outros serviços para outras empresas e não auferiram quaisquer outras receitas da prestação de serviços em todo o período, tendo emitido suas notas fiscais somente para a 'Lojas Pompéia';
- g) parte das empresas contratadas possui como seu endereço o mesmo endereço das próprias residências dos sócios da 'Lojas Pompéia';
- h) o contribuinte pagou contribuição previdenciária na condição de contribuinte individual, mesmo não tendo declarado nenhum rendimento de 'pro labore' no período fiscalizado;
- i) a 'Lojas Pompéia' é sociedade limitada, tem administração familiar, sendo que os sócios possuem relação familiar, e conforme contrato social, mesmo os próprios herdeiros dos sócios só poderão participar da gestão da empresa após a concordância dos demais sócios;
- j) ainda conforme contrato social, as cotas dos sócios não podem sequer ser transferidas ou cedidas a terceiros sem prévia anuência de todos os demais sócios;
- k) o contribuinte e todos os demais sócios diretores continuaram a realizar suas atividades e funções na administração, e a exercer os seus cargos na diretoria da 'Lojas Pompéia';
- l) as empresas contratadas não receberam nenhum pagamento da contratante 'Lojas Pompéia'. Todos os valores foram pagos diretamente aos sócios-diretores. Até mesmo os tributos e demais compromissos devidos pelas contratadas foram quitados pela contratante como 'adiantamento' àquelas;
- m) foram emitidas notas fiscais de serviços sem previsão contratual, por parte da 'Pompéia Participações' em todo o ano de 2003, período não previsto no contrato apresentado, e uma nota fiscal no ano de 2004, quando as contratadas já eram as 'holdings' familiares;
- n) a intenção do contribuinte não foi substituir o 'pro labore' pela distribuição dos lucros da empresa 'Lojas Pompéia', pois, para tanto, seria imprescindível alterar o contrato social daquela empresa, ou alterar os valores pagos aos diferentes sócios, tendo em vista que tais valores não são proporcionais à participação que cada um detinha no capital social, e o contrato social previa distribuição proporcional à participação social;
- o) conforme as planilhas apresentadas, o espólio do sócio-diretor falecido no ano de 2002 parou de receber os valores mensais a partir de janeiro de 2003. Apenas os sócio-diretores remanescentes continuaram recebendo os valores. Este fato reforça o entendimento de que os valores correspondem ao trabalho realizado por cada um ('pro labore'), pois o falecimento do sócio-diretor não poderia impedir o espólio ou herdeiros de receberem os lucros correspondentes às cotas que sócio falecido detinha na contratada 'Pompéia Participações';
- p) os adiantamentos pagos aos sócios-diretores foram denominados de 'pro labore' nos documentos das próprias empresas, e cada sócio-diretor recebia uma importância mensal fixa, conforme as planilhas apresentadas, que era observada mediante abatimento dos adiantamentos concedidos durante o mês, quando do pagamento do saldo, de forma que nenhum diretor recebesse mais do que o previsto;



q) as empresas contratadas não tiveram quaisquer custos ou despesas, exceto quanto aos tributos incidentes sobre o faturamento, e distribuíram os lucros antecipadamente, antes da tributação pelo imposto de renda, que ocorria apenas ao final dos trimestres;

r) após a alteração do capital social da 'Lojas Pompéia' promovida em 12/02/2004 (e registrada em 27/04/2005), surge a seguinte situação = todos os diretores continuaram a exercer os mesmos cargos na direção da 'Lojas Pompéia', porém o contribuinte e parte dos diretores não são mais sócios (só participaram através das 'holdings') e também não são empregados desta empresa;

s) a administração e o uso da firma são prerrogativas exclusivas dos sócios Lins S. Ferrão e Valdemar S. Ferrão, conforme cláusula 7ª dos contratos sociais de 07/10/2002 e 12/02/2004. Logo, ambos obrigatoriamente teriam de ser 'indicados' para os respectivos cargos, sob pena de a 'Lojas Pompéia' não contar com nenhum diretor com poderes para representá-la e assinar documentos em nome desta.' (Grifos do original)

Assim, diante de todo o exposto e, levando-se em consideração que os rendimentos recebidos pelo autuado são originários do trabalho individual e pessoal, chega-se à conclusão que tais rendimentos recebidos por serviços prestados por diretores e sócios de sociedades de qualquer espécie são tributáveis pelo imposto de renda da pessoa física, consoante determinam os artigos 37, 38 e 43 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, a seguir transcritos:

'Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

Art. 38. A tributação independente 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 a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário. (.....)

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º): (...)

XIII – as remunerações relativas à prestação de serviço por:

(...)

c) diretores ou administradores de sociedades anônimas, civis ou de qualquer espécie, quando decorrentes de obrigação contratual ou estatutária;

d) titular de empresa individual ou sócios de qualquer espécie de sociedade, inclusive as optantes pelo SIMPLES de que trata a Lei nº 9.317, de 1996.' (...)

A

Conclui-se diante da análise realizada que a vontade de contratar empresa para prestar serviços de gestão empresarial e assessoramento administrativo a Lins Ferrão & Cia. Ltda. (Lojas Pompéia) não foi real (as mesmas pessoas continuaram exercendo os mesmos cargos) 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 pelo interessado 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-calendário correspondentes, conforme disposto na legislação retrocitada, por tratarem-se de serviços oriundos do trabalho. (...)

Responsabilidade da Fonte Pagadora pela retenção do imposto

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, a administração tributária vem observando o entendimento consubstanciado no Parecer Normativo SRF nº 1, de 24 de setembro de 2002 (DOU de 25-09-02). Reproduz-se abaixo trechos do mesmo, que dizem respeito a casos tais quais o presente:

'IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a 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 de 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.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da 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, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até 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; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação. (...)

Sujeição passiva tributária em geral

2. Dispõe o art. 121 do CTN:

'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.'

3. Como visto, a sujeição passiva na relação jurídica tributária pode se dar na condição de contribuinte ou de responsável. Nos rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte o beneficiário do rendimento é o contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, a que se refere o art. 43 do CTN.

4. A fonte pagadora, por expressa determinação legal, lastreada no parágrafo único do art. 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.

5. Nos termos do art. 128 do CTN, a lei, ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, tanto pode excluir a responsabilidade do contribuinte como atribuir a este a responsabilidade em caráter supletivo.

6. A fonte pagadora é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda, a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo. Assim, o contribuinte não é o responsável exclusivo pelo imposto. Pode ter sua responsabilidade excluída (no regime de retenção exclusiva) ou ser chamado a responder supletivamente (no regime de retenção por antecipação).

7. No caso do imposto de renda, há que ser feita distinção entre os dois regimes de retenção na fonte: o de retenção exclusiva e o de retenção por antecipação do imposto que será tributado posteriormente pelo contribuinte.

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Responsabilidade tributária na hipótese de não-retenção do imposto

12. Como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão-somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, na 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, ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados, referidos acima.

13. Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da 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, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação. Nesse sentido, dispõe o art. 722 do RIR/1999, verbis:

.....

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.

.....

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, 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, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;

b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora. '(Grifei).

Desse modo, nos casos em 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 recolhimento, são exigíveis do contribuinte pessoa física, não da fonte pagadora.

Havendo sido o Auto de Infração lavrado contra o interessado no ano de 2005, ou seja, posteriormente à entrega de suas declarações de IRPF relativas aos anos-calendário de 2000 a 2004, é perfeitamente exigível do mesmo, portanto, o imposto, os juros de mora e a multa de ofício.

O MM. Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares, da 2ª Turma do TRF da 4ª Região, assim se manifestou a respeito da matéria, em ementa de acórdão unânime:

'MOTIVAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. DECISÃO JUDICIAL. RETENÇÃO NA FONTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MULTA. JUROS.

1. Não há ausência de motivação no decisum quando, mesmo em desacordo com as razões das partes, o Juízo arrazoa sua posição.

2. A fonte pagadora tem a obrigação, decorrente de lei, de reter o imposto de renda devido na fonte, nos casos em que efetua o pagamento de valores, de caráter remuneratório, em decorrência de acordo trabalhista.

3. Se a retenção não se efetiva, a obrigação de pagar o imposto de renda passa a ser do contribuinte, que adquiriu a disponibilidade econômica e não está isento do pagamento do tributo, já que a fonte não o substitui, sendo mera responsável subsidiária pela retenção e antecipação do recolhimento.

4. Os valores recebidos em decorrência de decisão judicial devem ser considerados em suas respectivas parcelas/competências, não em sua integralidade/totalidade.



5. *É indevida a incidência de multa por falta de recolhimento de tributo, a qual não pode ser imputada ao contribuinte, já que constituía dever da fonte pagadora proceder à retenção.*

6. *É indevida a cobrança de juros moratórios antes da constituição formal do contribuinte em mora, tendo em vista que a ele não competia o recolhimento do tributo.* (AC 648544, DJ-2 de 21-07-2004, p.621) (Grifei).

A 1ª Seção do TRF da 4ª Região firmou entendimento a respeito, em sessão do dia 06-11-2003, nos Embargos Infringentes em AC n.º 1998.04.01.073616-8/SC:

'EMBARGOS INFRINGENTES. LIMITES DA DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE PELO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO.

1. *Não se conhece de embargos infringentes que extrapolam os limites da divergência.*

A responsabilização da entidade pagadora pela retenção e recolhimento na fonte do imposto de renda (antecipação) devido pelo contribuinte não exclui sua responsabilidade pelo adimplemento do tributo. Dessa forma, a responsabilidade do adquirente de disponibilidade econômica ou jurídica subsiste à não retenção do imposto de renda pela fonte pagadora.

3. *O empregado que recebe sua remuneração sem o abatimento do imposto de renda na fonte tem o dever de declarar a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica e fazer o pagamento do IRPF sobre ela incidente.* (Relator Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares, DJ-2 de 03-12-2003, pp. 599/600) (Grifei).

Nesse sentido, veja-se também as decisões do referido Tribunal na AC n.º 362816/SC, na ACs n.ºs 228690/SC (DJ-2 de 03-03-04), 401042/SC (DJ-2 de 04-08-04), e AC n.º 9704068948/SC (DJ-2 de 17-03-99) e no REO n.º 9704681747/RS (DJ-2 de 03-03-99), entre outras.

No âmbito do e. Superior Tribunal de Justiça, também vicejam decisões que partilham essa inteligência, como o acórdão parcialmente transcrito infra:

'TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. IMPORTÂNCIAS PAGAS EM DECORRÊNCIA DE SENTENÇA TRABALHISTA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. FONTE PAGADORA. ALÍQUOTA APLICÁVEL. EXCLUSÃO DA MULTA.

1. *O recebimento de remuneração em virtude de sentença trabalhista que determinou o pagamento da URP no período de fevereiro de 1989 a setembro de 1990 não se insere no conceito de indenização, mas sim de complementação salarial, tendo caráter nitidamente remuneratório, motivo pelo qual enquadra-se no conceito de fato gerador previsto no art. 43, I, do CTN.*

2 *O art. 45, parágrafo único, do CTN, define a fonte pagadora como sendo o sujeito passivo pela retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre verbas passíveis de tributação.*

3. *Todavia, a lei não excluiu a responsabilidade do contribuinte que aufera a renda ou provento, que tem relação direta e pessoal com a situação configuradora do fato gerador do tributo (aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento) e, portanto, guarda relação natural com o fato da tributação. Assim, o contribuinte continua obrigado a declarar a renda por ocasião do ajuste anual, podendo, inclusive, receber restituição ou ser obrigado a suplementar o pagamento do*

A

imposto. A falta de cumprimento do dever de recolher na fonte, ainda que acarrete a responsabilidade do retentor omissivo, não exclui a obrigação do contribuinte, que auferiu a renda, de oferecê-la à tributação, como aliás, ocorreria se tivesse havido o desconto na fonte. (...)’ (1ª Turma do STJ, RESP 424225/SC, Relator Min. Teori Albino Zavascki, DJ-2 de 19-12-2003, p. 323) (...)

Confisco e Capacidade Contributiva

Quanto às alegações de confisco, de violação do princípio da capacidade contributiva e da razoabilidade, e do percentual da multa de ofício aplicada em patamares excessivos, é oportuno salientar que a Constituição Federal, em seu art. 150, IV, veda a utilização de tributo com o efeito de confisco. Trata-se de limitação ao poder de tributar que visa evitar o excesso de carga tributária, que implique no comprometimento da capacidade contributiva do contribuinte.

Porém, não existe um patamar pré-definido p Porém, não existe um patamar pré-definido pela legislação tributária que permita dizer que um tributo tem ou não efeito confiscatório, cabendo essa valoração ao legislador ou, mediante provocação, ao órgão judicial competente. Assim, em primeiro plano, pode-se dizer que o princípio do não-confisco é uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infra-constitucional, não podendo este último instituir tributo que tenha efeito confiscatório, onerando excessivamente o contribuinte. Em segundo plano, o princípio dirige-se, eventualmente, ao poder judiciário, que deve aplicá-lo no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis.

Portanto, não se pode dizer que o princípio esteja direcionado à administração tributária. Esta submete-se ao princípio da legalidade, não podendo se esquivar à aplicação de lei editada conforme o processo legislativo constitucional. Não cabe à administração tributária criar a lei, muito menos furtar-se a aplicá-la ou negar sua vigência.

A autoridade lançadora não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a oportunidade e conveniência do lançamento. O lançamento tributário é rigidamente regrado pela lei, ou, no dizer do art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) - CTN, é atividade administrativa plenamente vinculada. O que é determinante para a efetivação do lançamento é a ocorrência do fato gerador. Conforme o art. 142 do CTN, ocorrido o fato gerador a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a lei vigente à época do fato.

Assim, não compete à instância administrativa a análise sobre a matéria, pois a vedação constitucional quanto à utilização de tributo com efeito confiscatório, dirige-se ao legislador, e não ao aplicador da lei. Além do mais, o princípio que norteia a imputação desta penalidade constitui-se em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias. Nessa linha, tem-se orientado o Egrégio Conselho de Contribuintes:

‘CONFISCO - A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal. (Ac. 102-42741, sessão de 20/02/1998).

MULTA DE OFÍCIO - A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, não extravasando para o percentual aplicável às multas por infrações à legislação tributária. A multa deve, no entanto, ser reduzida aos limites impostos pela Lei nr. 9.430/96,



conforme preconiza o art. 112 do CTN. (Ac. 201-71102, sessão de 15/10/1997).'

São improcedentes, desta forma, as alegações do autuado. De qualquer forma, esta Delegacia de Julgamento não é foro adequado para tais apreciações relacionadas a alegação de ofensa ao princípio da vedação de confisco e da capacidade contributiva, de vez que implicaria a invasão de competência constitucionalmente atribuída ao Poder Judiciário.

Ressalte-se que é princípio assente na doutrina pátria o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma Lei ou Decreto porque lhes pareça inconstitucional, já que leis emanadas do Poder competente gozam de presunção natural de constitucionalidade, presunção esta que só pode ser elidida pelo Poder Judiciário.

Tal entendimento está expressamente consolidado no Parecer Normativo CST n.º 329, de 1970, que traz em seu texto citação da lavra de Tito Rezende (contida na obra 'Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias', de Ruy Barbosa Nogueira – 1965), e que segue transcrita:

'É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão de constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar aquela questão.'

Decisões Judiciais

Por outro lado, deve ser ressaltado que as decisões judiciais trazidas à colação, não se constituem em normas complementares do Direito Tributário. Destarte, seus efeitos não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente se aplicam à questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade de lei. Não é o caso dos julgados transcritos pelo insurgente e, por conseguinte, não o beneficiam.

Assim, não sendo o contribuinte beneficiário de Ação Direta de Inconstitucionalidade - cuja sede é o STF -, a regra aplicável é o art. 472, do Código de Processo Civil, que limita a eficácia da sentença às partes do processo específico:

' Art. 472- A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.'"

Quanto a multa de ofício, entendo que a exasperação a 150% é incabível ao caso, devendo ser reduzida a 75%, não só pelas razões asseveradas no voto vencido. Evidencia-se nos autos que os atos praticados pelo contribuinte e seus sócios, no intuito de reduzir os tributos devidos, apesar de extrapolar os permissivos legais, não revelem o evidente intuito de fraude tal qual definido nos art. 71 a 73 da Lei 4.502/1964. Nada foi ocultado da administração tributária.

Por fim, cumpre determinar que os tributos recolhidos pela empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda., sobre os rendimentos percebidos pelo contribuinte, sejam deduzidos do IRPF lançado de ofício, proporcionalmente, adotando-se a sistemática de

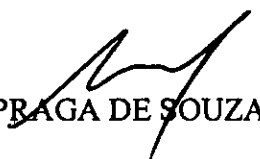
A

imputação dos pagamentos, com a incidência de multa de mora (caso tenham sido realizados após o vencimento do IRPF), observando-se os mesmos critérios de apuração da base de cálculo tributada, conforme itens 3 e 4 e demonstrativo do Relatório de Ação Fiscal, fls. 40-45.

Esse procedimento se justifica pelas mesmas premissas da presente atuação. Ora, o tratamento dado aos rendimentos deve ser também aplicado aos tributos recolhidos.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de: 1) rejeitar as preliminares, adotando-se os fundamentos do voto vencido; 2) desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%; 3) determinar a dedução do imposto efetivamente recolhido pela pessoa jurídica.

Sala das Sessões-DF, 13 de junho de 2007.


ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA