



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

Processo nº 13896.002440/2010-96
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.414 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de junho de 2016
Matéria IRRF: PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO
Recorrente PAULO ROBERTO MURRAY - SOCIEDADE DE ADVOGADOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

IRREGULARIDADE NA REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL. FALTA DE INTIMAÇÃO PARA SANEAMENTO DO DEFEITO. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO CONCRETO À PARTE.

Por ser vício sanável, a irregularidade na representação processual é incompatível com o imediato não conhecimento da impugnação apresentada pelo sujeito passivo sem conceder-lhe prazo razoável para saneamento do defeito.

Ao avaliar que não houve prejuízo concreto à parte e encontrando-se a questão madura para julgamento, o mérito pode ser examinado em segunda instância, com dispensa do retorno do processo a uma etapa anterior mediante a declaração de nulidade da decisão de primeira instância.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na inexistência de pagamento antecipado que tenha conexão com o fato gerador do tributo exigido, a contagem do prazo decadencial dá-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PAGAMENTOS REALIZADOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Fica sujeito à incidência do imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO

Não demonstrada pela autoridade lançadora a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício proporcional até o importe de 150%, cabe afastar a qualificação da penalidade, reduzindo-a ao patamar trivial em casos de lançamento de ofício, no percentual de 75%.

MULTA AGRAVADA. COMPROVAÇÃO.

Deve ser mantido o agravamento da multa de ofício quando comprovado que o sujeito passivo, intimado e reintimado, não atendeu a requisição para prestar esclarecimentos.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. ADMINISTRADOR DE PESSOA JURÍDICA. SÓCIOS NÃO ADMINISTRADORES. SOLIDARIEDADE DE FATO.

Exclui-se o vínculo de responsabilidade tributária atribuído a sócios da pessoa jurídica quando ausentes os elementos de conexão para a caracterização da solidariedade de fato ou para a responsabilização pessoal do sócio administrador decorrente da prática de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

LEI TRIBUTÁRIA. PENALIDADE. EXCESSO DE EXAÇÃO. CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo é incompetente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária, sob o argumento de confiscatória.

(Súmula Carf nº 2)

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário para afastar as preliminares e, no mérito: i) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL para exonerar do lançamento a qualificação da multa de ofício e a responsabilização pessoal do sócio majoritário. Vencidos os Conselheiros Maria Cleci Coti Martins, Arlindo da Costa e Silva e Miriam Denise Xavier Lazarini; ii) Por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL para excluir a responsabilização pessoal dos sócios minoritários. Os Conselheiros Maria Cleci Coti Martins, Arlindo da Costa e Silva e Miriam Denise Xavier Lazarini acompanharam o voto do Relator pelas conclusões; e (iii) Por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO no que diz respeito às demais matérias. Fez sustentação oral o Dr. Remis Estol - OAB/RJ 45196.

Processo nº 13896.002440/2010-96
Acórdão n.º **2401-004.414**

S2-C4T1
Fl. 5.153

Maria Cleci Coti Martins - Presidente Substituta

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Cleci Coti Martins, Arlindo da Costa e Silva, Wilson Antônio de Souza Correa, Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Theodoro Vicente Agostinho e Miriam Denise Xavier Lazarini.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (DRJ/CPS), cujo dispositivo tratou de considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 05-35.400 (fls. 3.007/3.086):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, incorporado pelo Decreto 7.574, de 29/09/2011, não havendo que se falar em nulidade quando observados nos lançamentos formalizados os requisitos contidos no art. 142 do CTN bem como no disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

FASE PROCEDIMENTAL. CARÁTER INQUISITÓRIO.

O procedimento fiscal tem caráter inquisitório e, aos particulares, cabe colaborar e respeitar os poderes legais dos quais a autoridade administrativa está investida, não se justificando questionamentos acerca de sua duração, da quantidade de intimações formuladas e do local de sua realização, sobretudo se regularmente amparado em Mandado de Procedimento Fiscal. Ademais, no processo administrativo fiscal, é a impugnação que instaura a fase propriamente litigiosa ou processual, não encontrando amparo jurídico questionamentos relacionados a cerceamento de defesa durante o procedimento administrativo de fiscalização, por dificuldades para acompanhá-lo.

COMPETÊNCIA. UNIDADE DE LAVRATURA. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo, sendo incabíveis questionamentos quanto a este aspecto, mormente se a realização do procedimento fiscal, e a conseqüente formalização do Auto de Infração, em jurisdição diversa daquela a que pertence o atual domicílio tributário da pessoa jurídica decorreu do incorreto endereço por ela própria informado para fins cadastrais à Receita Federal, informação esta que somente veio a ser

corrigida após o início do procedimento administrativo de fiscalização.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A alegação de dificuldades na obtenção de cópia integral do processo não configura cerceamento de defesa se (1) a pessoa jurídica e seus sócios foram regularmente cientificados dos autos de infração e seus anexos, deles recebendo cópia e, em relação às demais peças do processo, seu conteúdo já era de conhecimento dos interessados, por terem sido a eles dirigidas por via postal, ou por eles apresentadas, ou, quando apresentadas por terceiros, os correspondentes dados foram consolidados em planilhas e encaminhados em anexo a intimações, além de terem sido disponibilizadas para vistas, no curso do procedimento fiscal; (2) as cópias requeridas foram disponibilizadas, mas não há notícias de defesa complementar alguma, posterior ao prazo de impugnação, que suscitasse análise das condições previstas no art. 16 do Decreto 70.235/72, e, (3) nas impugnações, os interessados demonstram pleno conhecimento de todos os detalhes da autuação e das infrações que lhes foram imputadas, a elas se opondo e fazendo referência de forma minuciosa.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES. PROCEDIMENTO FISCAL INICIADO. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas, não surtindo qualquer efeito sobre o lançamento de ofício a DCTF retificadora entregue durante a ação fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO E/OU SEM CAUSA. AUSÊNCIA DE PROVA DA CAUSA INFORMADA NA CONTABILIDADE.

Ausente prova documental da alegação de que pagamentos registrados na contabilidade a título de distribuição de lucros ou antecipação de distribuição de lucros (sem indicação do beneficiário ou com indicações que remetem a pessoas distintas dos sócios) teriam sido, de fato, recebidos pelas pessoas físicas dos sócios, a título de lucros distribuídos, mantém-se o lançamento do imposto, devido exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

ARGUIÇÕES RELATIVAS A INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

DECADÊNCIA.

Do texto do caput do art. 150 do CTN e seu parágrafo 4º, observa-se que o legislador elegeu, como condição essencial ao lançamento por homologação, além da antecipação do pagamento pelo sujeito passivo, decorrente de apuração regular, a existência de boa-fé. Ausentes tais circunstâncias, nos casos em que apurado dolo, fraude ou simulação, o início da contagem do prazo decadencial permanece na regra geral do art. 173, I, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Evidenciadas pela fiscalização circunstâncias que denotam intuito de fraude, regular a qualificação da multa.

FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO NO PRAZO MARCADO.

Mantém-se o percentual de 225% nos casos em que o sujeito passivo não atende, no prazo marcado, intimação para prestar esclarecimentos.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

RESPONSABILIDADE. INTERESSE COMUM.

Descritas pela Fiscalização circunstâncias que evidenciam a participação comum ou conjunta dos sócios na situação que constitui o fato gerador dos tributos lançados, permitindo, através de suas ações ou omissões, a prática de ilícitos, tributários ou não, resta configurado o interesse comum, caracterizador da responsabilidade solidária de fato dos sócios.

Impugnação Improcedente

1.1 A decisão de primeira instância não conheceu da impugnação apresentada pelo responsável solidário Patrícia Goldberg, por irregularidade na representação processual. Quanto às demais pessoas físicas solidárias, conheceu das impugnações, porém manteve o vínculo de responsabilidade.

2. Extraí-se do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 766/793, que a autuação fiscal é composta do crédito tributário relativo a Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), no período de 2005 a 2007, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) sobre base de cálculo reajustada, com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, acrescido de

juros de mora e da multa de ofício, neste caso qualificada e agravada (Auto de Infração de fls. 828/874).

3. Segundo a fiscalização, ao examinar os registros contábeis do sujeito passivo, conta 163, identificou pagamentos a título de adiantamento de lucros cujo histórico de lançamentos não permitiu identificar os beneficiários.

3.1 Mesmo intimados e reintimados o sujeito passivo e os seus respectivos sócios, não houve apresentação de elementos hábeis e idôneos a comprovar a quem foram destinados os pagamentos escriturados pela fiscalizada.

3.2 Os lançamentos contábeis e as bases de cálculo dos pagamentos estão relacionados, de forma individualizada, nos Anexos II e III ao Termo de Verificação Fiscal, às fls. 818/823.

3.3 Para melhor compreensão da acusação fiscal e das circunstâncias em que foi verificada a infração, reproduzo abaixo excertos do Termo de Verificação Fiscal, "in verbis" (fls. 784/787):

8.2. Pagamento a Beneficiário não Identificado e/ou Sem Causa

Da análise dos registros contábeis do sujeito passivo foi constatado que esse efetuou pagamentos a título de Adiantamento de Lucros (conta contábil 163) cujo histórico dos lançamentos não permitiu identificar os beneficiários.

Cada um desses registros foi demonstrado em planilha anexa aos Termos de Intimação (e são idênticas à planilha "RELAÇÃO DE PAGAMENTOS CUJO BENEFICIÁRIO NÃO SE PODE IDENTIFICAR", ANEXO II do presente) enviados ao sujeito passivo e para os quais deveria apontar seus beneficiários. Mesmo assim, por 4 (quatro) vezes consecutivas (fl n° 673 a 688 e 692 a 694), deixou de informar quais seriam as pessoas que teriam recebido tais valores, manifestando-se apenas em uma das ocasiões onde respondeu justificando sua demora e solicitando prorrogação de prazo.

Tal resposta, datada de 31/05/2010 (fl n° 689 a 691), é digna de citação, pois o sujeito passivo além de não informar quem seriam os beneficiários dos pagamentos por ele efetuados, aprofunda-se em explicações tentando convencer-nos que sua demora seria decorrente da sobrecarga que lhe foi imposta pela fiscalização que, concomitantemente, estaria diligenciando seus sócios e intimando-os para a obtenção de informações.

Tal afirmação é tão descabida que merece menção, primeiro porque todas as indagações feitas aos sócios são referentes a informações prestadas por eles em suas DIRPF apresentadas nos anos de 2006, 2007 e 2008.

Tais declarações não são feitas a esmo, elas expressam, o conteúdo de documentos (Informes de Rendimentos, recibos de despesas, etc) que, à época, estavam em poder de cada um deles.

Assim para o atendimento da requisição fiscal bastaria a sua apresentação e prescindiriam os sócios, de qualquer coleta de informações junto à fonte pagadora. Além disso, mesmo na eventualidade de todos eles, concomitantemente, terem extraviados seus Informes de Rendimento de três anos-calendário consecutivos (2005, 2006 e 2007), suas solicitações junto ao sujeito passivo seriam rapidamente atendidas através da simples consulta à DIPJ da empresa dos períodos correspondentes, pois essas espelham os valores de Lucros e Dividendos distribuídos aos sócios contidos nos Informe de Rendimentos enviados na época para cada um deles, sem a necessidade de quaisquer consultas mais demoradas aos registros da empresa.

Verifica-se que tais lamentos são infundados e que a empresa nunca, apesar do prazo razoável e de prorrogação que lhe foi concedida, apresentou a essa fiscalização quaisquer explicações em relação aos beneficiários dos pagamentos, caracterizando a intenção de protelar e até ocultar do conhecimento dessa fiscalização o ilícito praticado.

A razão mais plausível para que a empresa e os sócios requeridos se assoberbassem com verificações ou cálculos, nesse momento, seria a tentativa de justificar com documentos agora emitidos informações que lhes pareçam mais interessante confirmar, documentando esse ou aquele fato de acordo com a percepção que tenham dos rumos dessa fiscalização e dos ilícitos dos quais já se tomou conhecimento, na tentativa de mascará-los. Vale lembrar a absoluta falta de qualquer sinal de manuseio de todos os Informes de Rendimento apresentados por quase todos os sócios (exceto o sócio majoritário) já relatados no item DESCRIÇÃO DOS FATOS, acima.

Em 09/09/2010 manifestando-se com relação à Certidão datada de 30/08/2010, o sujeito passivo afirma que:

"Ora, se o valor está declarado em sua contabilidade e foi tempestivamente confirmado perante terceiros (Termo de Diligência aos sócios), a prova estava constituída nos autos, não cabendo a fiscalizada ratificar seus registros contábeis." (grifamos)

Ocorre, porém, que os valores apurados como pagamento de Adiantamento de Lucro em seus registros contábeis e demonstrados nos anexos dos Termos de Intimação não possuíam qualquer indicação de beneficiário. Ao contrário, possuíam históricos que indicavam o recebimento dos valores por pessoas que não compunham o Quadro Societário da empresa, como Luiz Eduardo; Gutierrez; Eduardo Francisco; Myo Participações; Edvaldo A Silva; etc ou seqüência de letras que não correspondem às iniciais de nenhum de seus sócios ou, ainda, a simples anotação "Dist Lucro", sendo impossível, através deles identificar qual dos sócios recebeu tais valores. Portanto, ao contrário do que afirma o sujeito passivo, essas informações não estão disponíveis em seus registros.

Importante perceber que se evidencia na resposta do sujeito passivo o fato de, mesmo sem nunca ter pedido vistas dos documentos coletados junto a terceiros (clientes ou sócios), tinha conhecimento das informações sigilosas prestadas a essa fiscalização pelos integrantes de seu Quadro Societário, o que serve apenas para ratificar nossas suspeitas de que empresa e sócios agem de forma pactuada e sistematizada para em conjunto acobertar fatos e tentar ocultá-los do conhecimento da fiscalização.

Outro fato interessante é que os sócios, ao responderem aos questionamentos dessa fiscalização, reconhecem a correção dos valores apontados na contabilidade do sujeito passivo dos respectivos períodos, mas estranhamente atribuem para si o recebimento de valores a título de lucros e dividendos que nem eles, nem a empresa haviam apontado em suas Declarações originais.

Ainda mais insólita é a observação de que tais valores estão registrados na conta Duplicatas a Receber (conta contábil 19), sem qualquer indicação de qual cliente efetuou tais pagamentos. Observa-se, também, que foram recebidos, apesar de seus valores vultosos, em dinheiro (a contrapartida do lançamento é a conta contábil 5 Caixa, ver ANEXO IV do presente Termo) e imediatamente transferidos para a conta Adiantamento de Lucros (conta contábil 163), sem a identificação de qual sócio os recebeu, constando sempre como histórico, a breve informação "Distr. Lucros" (ver ANEXOS V do presente Termo).

Apesar de requeridos, nem o sujeito passivo, nem os sócios, apresentaram quaisquer documentações hábeis ou idôneas que comprovem a natureza isenta de tais valores, nem seu efetivo pagamento/recebimento pelos integrantes do Quadro Societário da fiscalizada, tornando difícil acreditar que para receber tais quantias em dinheiro os sócios teriam saído de seus escritórios com grandes malas de dinheiro.

Se tal tivesse ocorrido, certamente as DIRPF dos sócios espelhariam o acréscimo patrimonial decorrente de tais recebimentos, porém isso não só não acontece, como vários deles informam a necessidade de dívidas para a compra de bens ou decréscimo patrimonial em alguns anos. Tal constatação torna-se mais evidente quando se compara os valores auto-atribuídos pelo sócio Paulo Roberto Murray, que afirma ter recebido valores que somam, R\$ 12.941.285,82, R\$ 13.225.462,64 e R\$ 15.233.676,73 respectivamente nos anos de 2005, 2006 e 2007, totalizando R\$ 41.400.425,19 nos três anos, mas declara em suas DIRPF desses anos acréscimos patrimoniais bastante modestos quando comparados a tão vultosos recebimentos e decréscimo patrimonial em 2007.

Dessa forma, e por absoluta falta de apresentação de documentos por qualquer dos requeridos, falta da informação do recebimento desses valores nas Declarações originais dos sócios e do sujeito passivo e falta de apontamento dos verdadeiros

beneficiários nos registros contábeis da fiscalizada, o sujeito passivo não logrou êxito em demonstrar a quem pagou tais valores. Muito menos a causa de cada um deles, já que apenas os integrantes do quadro societário da empresa poderiam receber da fiscalizada os Lucros de sua atividade e isso não se comprovou.

(...)

A falta de comprovação pela fonte pagadora dos beneficiários dos pagamentos efetuados ou da causa de tais pagamentos, implica a assunção não apenas do ônus financeiro do tributo, mas da responsabilidade exclusiva pelo pagamento do imposto, tornando-se o sujeito passivo de quem deve ser exigido o tributo subtraído dos cofres da União.

Desse modo e conforme determinação do § 3º acima, o pagamento é considerado líquido cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá a tributação exclusiva na fonte de responsabilidade do sujeito passivo.

Na planilha "APURAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE" (ANEXO III do presente), o rendimento tributável foi reajustado pela aplicação da seguinte fórmula:

$$BC = VP / 1 - 0,35$$

onde: BC é a Base de Cálculo reajustada / VP é o valor do pagamento efetuado

O cálculo do imposto devido foi efetuado pela aplicação da alíquota de 35% sobre a Base de Cálculo reajustada, conforme coluna "IMPOSTO DEVIDO" da planilha e totaliza os impostos devidos em cada ano-calendário.

Esses valores serão cobrados de ofício através de Auto de Infração com os devidos acréscimos legais.

4. No mesmo procedimento fiscal, a fiscalização constatou a omissão de receitas da atividade operacional, formalizando o Processo nº 13896.002439/2010-61, para exigência de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Programa de Integral Social (PIS).

5. No tocante às penalidades aplicadas, a autoridade lançadora justificou a exarcebação da multa de ofício, consistente inicialmente na sua qualificação (duplicação do percentual trivial, até o importe de 150%) e, na sequência, agravamento do percentual qualificado (aumento de metade, totalizando 225%), conforme fls. 787/790.

6. Ainda formalizou a autoridade lançadora 7 (sete) termos de sujeição passiva solidária, em nome de sócios da pessoa jurídica fiscalizada, enviando-lhes cópia do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal (fls. 877/896):

- i) Paulo Roberto Murray, CPF 010.953.828-53 (fls. 877/878);
- ii) Alberto Murray Neto, CPF 127.000.488-30 (fls. 880/881);
- iii) José Luiz Cabello Campos, CPF 037.606.508-72 (fls. 883/884);
- iv) Tatiana Guimarães Erhardt, CPF 290.154.338-36 (fls. 886/887);
- v) Edson Mazieiro, CPF 120.977.618-95 (fls. 889/890);
- vi) Patrícia Goldberg, CPF 298.142.138-70 (fls. 892/893); e
- vii) Edson Sesma, CPF 157.479.048-09 (fls. 895/896).

7. A pessoa jurídica autuada foi cientificada da autuação em 25/10/2010, conforme fls. 898 e 3.160, e impugnou a exigência fiscal (fls. 2.624/2.664).

8. Quanto às pessoas físicas arroladas pela fiscalização como solidárias, foram cientificadas via postal em 23/10/2010, com a exceção do Sr. Edson Sesma, que tomou ciência pessoal da acusação em 28/10/2010 (fls. 879, 882, 885, 888, 891, 894 e 896).

8.1 As impugnações dos responsáveis solidários estão anexadas às fls. 2.694/2.733, 2.738/2.774, 2.781/2.817, 2.824/2.860, 2.867/2.903, 2.910/2.946 e 2.953/2.989.

9. Intimada por via postal da decisão do colegiado de primeira instância em 22/2/2012, às fls. 3.170, a pessoa jurídica apresentou recurso voluntário no dia 19/3/2012 (fls. 3.180/3.250).

9.1 Em breve resumo, enumero os argumentos de fato e direito aduzidos pela recorrente aplicáveis à controvérsia deste Processo nº 13896.002440/2010-96, referente à exigência de imposto sobre a renda exclusivamente da fonte pagadora, à alíquota de 35%:

i) a sociedade sempre foi administrada exclusivamente pelo Sr. Paulo Roberto Murray, inexistindo qualquer participação na administração pelos sócios minoritários com quotas de R\$ 1,00 (um real);

ii) diversas situações durante a auditoria fiscal criaram um ânimo de retaliações pelo Fisco, prolongando-se demasiadamente o seu término, por quase 2 (dois) anos, e resultando, ao final, na imposição de uma multa confiscatória de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento);

iii) há nulidade da autuação, por ter o Fisco dado tratamento diferenciado a alguns sócios minoritários integrantes da sociedade no período fiscalizado (sócios não administradores), os quais, mesmo que intimados pela autoridade fiscal na fase investigatória, acabaram não sendo arrolados como responsáveis solidários;

iv) a fiscalizada readquiriu a espontaneidade, tendo retificado no dia 14/12/2009 a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF);

v) está caracterizada a decadência parcial do crédito tributário, até a competência 09/2005, nos termos do § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN);

vi) os valores do lançamento fiscal, acrescidos de multa no importe de 225%, caracterizam confisco, vedado pelo ordenamento jurídico;

vii) a exigência do imposto de renda na alíquota de 35%, exclusivamente na fonte, com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é admitida somente quando não houver cobrança concomitante de IRPJ e CSLL sobre a mesma operação (cf. artigo do Professor José Minatel);

viii) a exigência de imposto sobre a renda com base reajustada, prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é inaplicável quando ocorra também tributação por redução do lucro líquido, caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real (cf. Recurso nº 144451, julgado pela 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes);

ix) os pagamentos a título de adiantamento de lucros a beneficiários não identificados representam excesso de lucros distribuídos aos sócios, a serem tributados na forma da legislação (cf. artigo de autoria de Neicyr de Almeida);

x) o Fisco procurou transformar uma questão corriqueira de omissão de receita não declarada em DCTF em algo gigantesco e criminoso, de maneira a justificar a aplicação da multa qualificada e agravada;

xi) não houve dolo, fraude ou simulação que pudesse ocultar a ocorrência do fato gerador, tendo o Fisco Federal sempre os dados necessários à constituição do crédito tributário; e

xii) inexistem atos que impediram os procedimentos de fiscalização, na medida em que a busca da sede da empresa não é empecilho para a fiscalização apurar eventuais receitas e rendas não oferecidas à tributação, considerando os controles eletrônicos e as autorizações para obter informações de terceiros.

9.2 Esclareço que a petição da recorrente contém diversas alegações alheias à exigência do imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, incidente sobre pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, segundo a fiscalização, a beneficiário não identificado.

9.3 Em verdade, as demais alegações dizem respeito ao crédito tributário discutido no Processo nº 13896.002439/2010-61, antes mencionado. Sustenta a recorrente o cometimento de graves equívocos pelo Fisco Federal na apuração do montante das receitas tributáveis omitidas, em descompasso com a sua contabilidade, notas de honorários e recibos de clientes, que levou, ao final do procedimento fiscal, à multiplicação indevida do faturamento e à cobrança de valores desproporcionais para o IRPJ, a CSLL, o PIS e a Cofins.

10. Por seu turno, as sete pessoas físicas solidárias foram igualmente intimadas do acórdão de primeira instância, via postal (fls. 3.171/3.176). Os recursos voluntários interpostos, conforme fls. dos autos, estão na sequência sintetizados:

Paulo Roberto Murray (fls. 3.252/3.303):

i) ciência em 18/2/2012, interposição do recurso voluntário em 19/3/2012;

ii) há nulidade da autuação, por ter o Fisco dado tratamento diferenciado a alguns sócios minoritários integrantes da sociedade no período fiscalizado (sócios não administradores), os quais, mesmo que intimados pela autoridade fiscal na fase investigatória, acabaram não sendo arrolados como responsáveis solidários;

iii) há erro quanto à eleição do sujeito passivo, já que há distinção entre a pessoa jurídica de direito privado e as pessoas de seus sócios;

iv) não praticou em seu nome qualquer ato que possa ensejar a descaracterização da personalidade jurídica da sociedade, de modo a transformá-lo em sujeito passivo por responsabilidade solidária;

v) como único sócio administrador não agiu em contrariedade à lei e ao contrato social, inaplicável, portanto, o art. 135 do CTN, tampouco pode lhe ser atribuído o interesse comum de que trata o inciso I do art. 124 do CTN;

vi) somente em situações excepcionais, com respaldo em elementos de prova, pode-se atribuir a responsabilidade ao administrador da sociedade; e

vii) repete, em grande parte, as razões de defesa contra a pretensão fiscal já enumeradas no resumo que alhures fiz acerca do conteúdo do recurso voluntário interposto pela pessoa jurídica.

Alberto Murray Neto (fls. 3.458/3.499):

- i) ciência em 18/2/2012, interposição do recurso voluntário em 19/3/2012;
- ii) interesse comum, previsto no inciso I do art. 124 do CTN, é tema vasto, dependente de lei ordinária para delimitá-lo, não ficando caracterizado pelo simples fato de a pessoa física participar de uma empresa;
- iii) os sócios minoritários jamais podem ser responsabilizados pelo crédito tributário lançado, na medida em que o débito é da pessoa jurídica, que tem personalidade própria, não confundível com a de seus sócios. Além disso, não detinham poder de gerência, recebendo, em verdade, salário mensal, ainda que sob a denominação de lucros;
- iv) os clientes era atendidos por Paulo Roberto Murray, que determinava os trabalhos e fixava os honorários. O recorrente não pagava contas, não recebia valores, apenas executava as tarefas que lhe era atribuída na qualidade de advogado; e
- v) repete, em grande parte, as razões de defesa contra a pretensão fiscal já enumeradas no resumo que alhures fiz acerca do conteúdo do recurso voluntário interposto pela pessoa jurídica.

Edson Mazieiro (fls. 3.986/4.027):

- i) ciência em 18/2/2012, interposição do recurso voluntário em 19/3/2012; e
- ii) as razões recursais são semelhantes àquelas do recurso apresentado por Alberto Murray Neto.

Edson Sesma (fls. 4.214/4.255):

- i) ciência em 6/3/2012, interposição do recurso voluntário em 19/3/2012; e
- ii) as razões recursais são semelhantes àquelas do recurso apresentado por Alberto Murray Neto.

José Luiz Cabello Campos (fls. 4.460/4.498):

- i) ciência em 17/2/2012, interposição do recurso voluntário em 19/3/2012; e
- ii) as razões recursais são semelhantes àquelas do recurso apresentado por Alberto Murray Neto.

Patrícia Goldberg (fls. 4.653/4.702):

- i) ciência em 18/2/2012, interposição do recurso voluntário em 19/3/2012;
- ii) em preliminar, quanto ao não conhecimento de sua impugnação pela decisão de piso, afirma que contratou o mesmo advogado eleito para a defesa de todos os demais envolvidos nos lançamentos fiscais, só podendo ter ocorrido o extravio da procuração na repartição fazendária;
- iii) de qualquer modo, a irregularidade na representação processual é questão sanável, conforme pacífico entendimento da jurisprudência, cabendo a unidade preparadora ou a autoridade julgadora providenciar a intimação da parte para sanar o defeito, o que não foi feito;
- iv) requer, desse modo, a nulidade do acórdão recorrido, com retorno dos autos à primeira instância para que seja proferida decisão em boa e devida forma; e
- v) nada obstante, também apresentou razões de mérito contrárias a sua inclusão como responsável tributário solidário, no caso são argumentos semelhantes àqueles do recurso interposto por Alberto Murray Neto.

Tatiana Guimarães Erhardt (fls. 4.908/4.943):

- i) ciência em 18/2/2012, interposição do recurso voluntário em 19/3/2012; e
- ii) as razões recursais são semelhantes àquelas do recurso apresentado por Alberto Murray Neto.

11. Em petição de fls. 5.115/5.117, tendo em vista a formalização do Processo nº 13896.002439/2010-61, o responsável solidário Edson Mazieiro requereu o reconhecimento também da competência da 1ª Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) para julgamento deste processo administrativo, como forma de evitar a emissão de decisões divergentes e de manter a segurança jurídica para as partes relativamente às matérias decorrentes. O pedido foi indeferido, em 8/10/2012, pelo Presidente da 2ª Seção (fls. 5.117).

12. As fls. 5.148, consta despacho da Procuradoria Regional da Fazenda Nacional em São Paulo, em que noticia a concessão de liminar no autos da Medida Cautelar Fiscal nº 0004735-18.2012.403.6182, além do falecimento do sujeito passivo solidário José Luiz Cabello Campos.

13. Por derradeiro, anoto que vieram os autos sem contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 14/07/2016

por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 19/07/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assin

ado digitalmente em 14/07/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Delimitação da controvérsia e competência para julgamento

14. Previamente, é necessário deixar claro a natureza e os limites da controvérsia tributária existente neste Processo nº 13896.002440/2010-96, mormente quanto à definição da competência para julgamento dos recursos voluntários interpostos, tendo em conta o que prescreve as normas regimentais do Carf.

15. Segundo relatado, na mesma ação fiscal foram constituídos créditos tributários relativos a distintos tributos, formalizados em processos separados. Quanto ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, a exigência fiscal faz parte do Processo nº 13896.002439/2010-61, ao passo que o imposto sobre a renda incidente exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, consta deste Processo nº 13896.002440/2010-96, ora sob apreciação.

16. Tanto o Termo de Verificação Fiscal quanto o Acórdão nº 05-35.400 de primeira instância abordam de forma integrada questões relacionadas aos dois processos administrativos, recorrendo a respeito da omissão de receitas da atividade operacional da sociedade, assim como no que toca à infração apoiada na existência de pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem causa.

16.1 Os recursos voluntários apresentados pelos recorrentes não se afastam dessa lógica argumentativa, trazendo elementos de fato e de direito associados a ambos os processos administrativos.

17. Voltando os olhos para o Regimento do Carf, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 169, de 10 de maio de 2016, percebe-se que há uma especialização das Seções por matéria no tocante à competência para julgamento dos recursos, conforme seu Anexo II:

(...)

Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI),

Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova;

(...)

Art. 3º À 2ª (segunda) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

(...)

II - IRRF; (grifei)

(...)

18. Foi reservada à 2ª Seção, via de regra, a competência para processar e julgar recursos relativos ao Imposto sobre a Renda na Fonte, salvo quando se tratar de antecipação do IRPJ ou quando for hipótese de exigência tributária reflexa ao IRPJ, desde que formalizada com base nos mesmos elementos de provas.

19. Compulsando os autos, especialmente o Termo de Verificação Fiscal, constato que o Processo nº 13896.002439/2010-61 é composto por crédito tributário relativo ao IRPJ e seus reflexos, escorado na omissão de receitas da atividade operacional do fiscalizado, contabilizadas e não contabilizadas, não informadas ao Fisco mediante entrega das declarações correspondente.

19.1 A acusação fiscal está lastreada na própria escrituração contábil da pessoa jurídica, bem como notas e recibos de honorários pela prestação de serviços advocatícios, os quais foram obtidos, ao menos em parte, mediante diligências a terceiros para os quais tinha havido prestação de serviços (fls. 781/784).

20. De outra banda, o Processo nº 13896.002440/2010-96 refere-se ao imposto de renda à alíquota de 35% incidente sobre pagamentos a beneficiários não identificados, cujos fatos geradores foram apurados a partir do exame da contabilidade da pessoa jurídica, especificamente nos lançamentos realizados na Conta "Lucros Dividendos Antecipados", código contábil 163, em contrapartida das contas caixa ou bancos (fls. 784/787).

21. Conquanto formalizados em um mesmo procedimento fiscal, a formalização não aconteceu com base nos mesmos elementos de prova, e as acusações fiscais estão fundamentadas em fatos tributários distintos, ainda que possa haver hipoteticamente uma correlação mediata quanto à origem da disponibilidade financeira.

22. A acusação fiscal, no que se refere à exigência do imposto de renda exclusivamente na fonte, não se sustenta na omissão de receitas, não fazendo alusão a que os valores pagos aos beneficiários não identificados tiveram origem, necessariamente, em receitas omitidas pelo contribuinte.

22.1 Inclusive, como forma de evidenciar que apenas parte dos fatos referentes às atividades operacionais da empresa estavam registrados contabilmente, menciona o agente fiscal a ausência de registro de receitas recebidas pela pessoa jurídica por meio da conta bancária nº 016.231-7, agência 021 do Banco Safra, conforme recibos de honorários apresentados pelos tomadores de serviço (fls. 780).

23. De modo que neste Processo, cadastrado sob o nº 13896.002440/2010-96, não se tributa ou penaliza a omissão de receitas, e todos os fatos jurídicos e as bases de cálculo foram retirados da escrituração contábil (Anexo II, fls. 818/820)

24. O art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, fundamento da presente autuação, prevê que o pagamento no qual não seja identificado o beneficiário ou identificada a causa deva ser tributado a alíquota de 35%, a título de imposto sobre a renda na fonte, dado que compete à fonte pagadora a obrigação de antecipar o recolhimento do imposto, conforme a natureza do pagamento realizado.

24.1 De mais a mais, a incidência do IRRF determinada pelo art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é exclusiva na fonte, cuja pessoa jurídica foi autuada na condição de responsável tributário, por substituição, e não como contribuinte do imposto. Assim, descabe cogitar a incidência de imposto sobre a renda na fonte sobre operações em que há autorização legal para compensação do imposto quando da apuração do IRPJ devido pela sociedade.

25. Dessa feita, na mesma linha do entendimento do Presidente da 2ª Seção, consignado às fls. 5.117, não há que se falar em competência da 1ª Seção para julgamento conjunto dos processos oriundos da ação fiscal, cabendo à 2ª Seção, com amparo no Regimento do Carf, a análise e decisão do recurso voluntário relativo ao Processo nº 13896.002440/2010-96, ora em apreciação, referente ao Auto de Infração de fls. 828/874.

Juízo de admissibilidade

26. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade dos recursos voluntários e, por conseguinte, deles tomo conhecimento.

Preliminar

a) Nulidade da decisão de primeira instância. Não conhecimento da impugnação do responsável solidário Patrícia Goldberg

27. Sustenta a recorrente, Patrícia Goldberg, que é nula a decisão de primeira instância, porque mesmo que fosse existente a irregularidade na representação processual relacionada à interposição da sua impugnação tratar-se-ia de um vício sanável, cabendo à unidade local ou à autoridade julgadora providenciar a sua intimação para sanar o defeito, concedendo-lhe prazo razoável, o que não foi realizado.

28. Na fase de impugnação, os sujeitos passivos solidários foram todos representados pelo Dr. Luiz Roberto Guimarães Erhardt, advogado que assinou as petições. Contudo, na procuração pública que outorgou poderes ao patrono não está inserido o nome da Srª Patrícia Goldberg (fls. 2.990/2.992).

29. Não apresenta, nessa fase recursal, prova da regularidade processual naquele momento, alegando que provavelmente a procuração foi extraviada na repartição pública.

30. Independentemente da plausibilidade das alegações da recorrente, diante dos elementos anexados aos autos, assiste-lhe razão quando afirma o desacerto do imediato não conhecimento da sua impugnação, sem dar a pessoa física a oportunidade para regularização da falta.

31. Todavia, a regra de nulidade deve ser tratada com temperamento, compatibilizando-a com os princípios da eficiência e do interesse público na solução da lide. Não só isso, mas também que a decretação da nulidade de ato administrativo pressupõe a avaliação de ter havido um prejuízo concreto à parte.

32. Repara-se que a impugnação apresentada pela recorrente, às fls. 2.953/2.989, não difere em conteúdo das demais petições apresentadas pelo sócios minoritários, característica que também se repete com os recursos voluntários.

33. Isso tanto é verdade que a decisão de piso analisou as razões de defesa em conjunto, sem qualquer ressalva quanto a uma questão ou a um fato específico suscitado em particular por um dos sócios considerados não administradores da sociedade de advogados (fls. 3.033 e 3.083/3.086).

34. Não tenho dúvidas, portanto, que a decisão de primeira instância não reconheceria o direito alegado pelo sujeito passivo solidário, e manteria "in totum" a atribuição de responsabilidade solidária da Sra. Patrícia Goldberg, por razões idênticas àquelas das demais pessoas físicas, sem acréscimo na análise ou nos fundamentos.

35. Na falta de evidências de prejuízo concreto à parte, e encontrando-se a questão madura para julgamento, o mérito pode ser avaliado em segunda instância, dispensando-se o retorno do processo a uma etapa anterior.

36. Concluo, desse modo, que não deve ser declarada a nulidade da decisão de primeira instância, com avaliação do mérito das razões de defesa do responsável solidário mais adiante neste voto.

b) Nulidade da autuação. Tratamento diferenciado pela fiscalização na atribuição da sujeição passiva solidária

37. Reclamam os recorrentes que alguns sócios minoritários, a exemplo de Gustavo Dean Gomes, Gelcy Bueno Alves Martins e Petrusca Nogueira Barbosa Leite, receberam um tratamento diferenciado por parte da fiscalização, na medida em que, sem justificativa aparente, deixaram de ser incluídos como sujeitos solidários, escolhendo a autoridade lançadora quem deveria e não deveria responder pelas exigências.

38. Assim não me parece. Do Termo de Verificação Fiscal, constato que o agente fiscal detalha no tópico "Da Reorganização Societária Praticada" uma série de irregularidades que teriam sido cometidas pelos sócios minoritários, as quais, avaliadas em conjunto com as respostas às intimações sobre o recebimento de lucros da empresa, deram-lhe a certeza para delimitar o envolvimento de cada um deles nos atos e nas supostas manobras efetuados pela fiscalizada (fls. 776/778 e 791/792).

39. Desse modo, a atribuição do vínculo de responsabilidade solidário aos sócios minoritários arrolados no auto de infração foi devidamente justificada pela fiscalização, decidindo a autoridade lançadora que haviam provas do interesse comum dessas pessoas nos fatos que constituem o fato gerador da obrigação principal, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN, e não havia para os outros sócios incluídos no contrato social.

40. Avaliar se as provas são ou não suficientes para manter o vínculo de sujeição passiva é questão reservada ao mérito da autuação.

41. Além disso, a responsabilidade solidária tem por finalidade acrescentar garantia ao crédito tributário constituído pelo lançamento, de maneira que eventual hipótese de irregularidade na atribuição do vínculo de sujeição passiva solidária, ou mesmo a improcedência desse vínculo, não têm o condão de acarretar, de per si, a nulidade da autuação em face do contribuinte ou sujeito passivo principal.

42. Logo, descabe a declaração de nulidade do lançamento fiscal.

c) Reaquisição da espontaneidade.

43. Em relação à reaquisição da espontaneidade, os dados que instruem o processo indicam que a retificação de DCTF, entregue em 14/12/2009, diz respeito ao IRPJ e seus reflexos, não se referindo à confissão de débitos quanto ao imposto sobre a renda incidente sobre os pagamentos a beneficiários não identificados.

43.1 Adicionalmente, verifico que o Termo de Reintimação Fiscal lavrado em 6/11/2009 foi remetido, via postal, para o endereço da sede da pessoa jurídica, sito à Av. Paulista nº 1.499 - 13º andar - cidade de São Paulo, sendo recebido em 12/11/2009, descabendo alegar, pois, de reaquisição de espontaneidade quando da apresentação de DCTF retificadora na data de 14/12/2009, por inércia da fiscalização a mais de sessenta dias (fls. 424/426).

Decadência

44. O imposto sobre a renda retido na fonte, apurado de acordo com o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é tributo sujeito ao lançamento por homologação, porquanto cabe à fonte pagadora a apuração da base de cálculo do imposto e o recolhimento da quantia devida, submetendo, posteriormente, esse procedimento à autoridade administrativa, que deverá homologar ou não, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo contribuinte.

45. A regra geral do prazo decadencial está contida no inciso I do art. 173 do CTN, em que o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter efetuado o lançamento de ofício:

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

1 — do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

46. Porém, no caso do lançamento por homologação, o pagamento antecipado parcial atrai a regra decadencial prevista no 4º do art. 150 do CTN, isto é, cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador:

Art. 150. (...)

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

47. Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ou não havendo pagamento antecipado, conta-se a regra decadencial na forma do inciso I do art. 173 do CTN, conforme já decidido no Recurso Especial nº 973.733/SC, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado na sistemática dos recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça, em assentada do dia 12/8/2009:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

(...) - (grifou-se)

48. No âmbito do lançamento dos tributos por homologação, a tarefa prescrita em lei de antecipar o pagamento demanda do sujeito passivo, em meu ponto de vista, a realização de um conjunto de procedimentos separadamente para cada um dos tributos devidos, a partir do cotejo individualizado do fato jurídico com a correspondente regra-matriz de incidência tributária.

49. De ver-se que, independentemente da análise do dolo, fraude ou simulação, não há provas de pagamento antecipado no caso dos autos, que tenha conexão com o fato gerador do tributo (art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995), devendo-se aplicar a regra contida no inciso I do art. 173 do CTN.

49.1 Logo, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

50. Aperfeiçoado o lançamento de ofício em 25/10/2010, com a ciência do Auto de Infração, o fato gerador mais distante, cujo pagamento se deu em 31/1/2005, não havia sido ainda atingido pela decadência (fls. 831).

51. Portanto, sem razão os recorrentes, quanto à decadência.

Mérito

a) Pagamentos a beneficiários não identificados

52. O lançamento de IRRF, às fls. 828/874, foi realizado com base em pagamentos a beneficiários não identificados, no qual a autoridade fiscalizadora, a partir da análise dos livros diário da recorrente, identificou lançamentos na conta "Lucros Dividendos Antecipados" a crédito da conta Caixa e/ou Bancos da empresa, para os quais não foi possível identificar o destinatário do pagamento.

53. A tributação de valores imputados como pagamentos a beneficiários não identificados ou pagamentos sem causa está estipulada no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, abaixo transcrito, que foi reproduzido no art. 674 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

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

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

54. Os lançamentos contábeis, que representam a base de cálculo do auto de infração, estão relacionados às fls. 818/820.

54.1 Observa-se que os históricos desses lançamentos na contabilidade não permitem identificar os beneficiários, pois há indicação tão somente de:

- i) "Distr. Lucros"; ou
- ii) "Antec. Distrib. Lucros" seguida de nome de pessoa não integrante do quadro societário da empresa (p. exemplo, Antec. Distrib. Lucros - Luiz Eduardo ou Antec. Distrib. Lucros - Gutierrez); ou
- iii) "Antec. Distrib. Lucros" seguida de uma sigla que também não permite identificar vinculação a algum dos sócios (p. exemplo, Antec. Distrib. Lucros - LMM ou Antec. Distrib. Lucros - CSM); ou
- iv) outras codificações não associadas diretamente aos sócios.

55. Intimada e reintimada, por diversas vezes, a pessoa jurídica deixou de esclarecer à fiscalização quais seriam as pessoas físicas, ou mesmo jurídicas, que teriam recebido tais valores, inviabilizando a identificação da natureza jurídica dos pagamentos registrados (fls. 674/695).

56. Por sua vez, intimados e reintimados os sócios da fiscalizada, por meio de diligência fiscal, as pessoas físicas confirmaram não só o recebimento de valores que estavam registrados em seu nome na contabilidade, como também a titularidade de pagamentos mais vultuosos que foram posteriormente objeto de autuação fiscal por não identificar os beneficiários, que nem eles, nem a pessoa jurídica haviam incluído em suas declarações fiscais originais, ou havia apuração contábil do lucro em balanço.

56.1 As respostas estão acostadas às fls. 969/977, 995/996, 1.000/1.001, 1.020/1.021, 1.039/1.041, 1.061/1.062, 1.081/1.084, 1.104/1.105, 1.137/1.138 e 1.183/1.184.

57. Não obstante, com uma percepção idêntica a que vislumbrou a autoridade lançadora, as respostas dos sócios não parecem nada convincentes.

57.1 A uma, pois na contabilidade os pagamentos efetivamente destinados aos sócios da pessoa jurídica estão rigorosamente identificados nominalmente no histórico de lançamentos, conforme se observa dos registros dos livros diários (fls. 1.186/2.623). Como exemplo, ver fls. 1.191/1.193.

57.2 A duas, porque a simples afirmação de que é o beneficiário, sem lastro em qualquer documentação hábil e idônea comprobatória do efetivo recebimento do numerário, como destinatário do pagamento, é elemento demasiadamente frágil e insuficiente para dotá-lo de força probante apto a afastar a não identificação do beneficiário questionada pela fiscalização, consistindo em mera declaração desprovida de provas.

57.2.1 Como destacou a fiscalização, diversos lançamentos foram registrados a contrapartida da conta caixa, em valores altíssimos ao longo dos três anos, não sendo crível acreditar que os sócios saíam do escritório com "malas de dinheiro".

57.2.2 O conjunto probatório carreado aos autos pelos recorrentes revela total ausência de indícios sérios e convergentes que os pagamentos listados pela fiscalização, conforme fls. 818/820, foram destinados e recebidos pelas pessoas físicas dos sócios, tendo a convicção como julgador de que as declarações dos sócios, em respostas a intimações, tiveram como propósito a tentativa desesperada de livrar a empresa da autuação e buscar uma tributação isenta ou até mesmo uma incidência mais favorável sob a justificativa de distribuição em excesso de lucros para a pessoa física.

58. Diante da falta de qualquer documentação idônea, o só fato de os lançamentos estarem em conta de antecipação de lucros não autoriza a presunção de que as saídas de numerário deram-se à ordem dos sócios da sociedade, beneficiando-os, direta ou indiretamente, de maneira a tipificar uma distribuição de recursos aos sócios, ainda que com infringência dos limites estabelecidos pela legislação.

58.1 Não é demais lembrar que as pessoas jurídicas, como exigência legal, devem proceder aos devidos registros contábeis de suas atividades e resultados, sempre alicerçados em documentos hábeis e idôneos, os quais assumem a feição de prova para fins do controle da Administração Tributária.

59. Quando da interposição da impugnação e do recurso voluntário, os interessados não apresentaram qualquer fato ou documento novo à fase investigatória, que possa apontar de alguma forma que os pagamentos em litígio tiveram como destinatários efetivamente os sócios da empresa.

60. Caracterizado o pagamento a beneficiário não identificado, o reajustamento da base de cálculo é uma disposição legal, conforme dispõe o § 3º do art. 61 da Lei 8.981, de 1995, antes reproduzido, procedimento que foi efetuado e detalhado pela fiscalização (fls. 821/823).

61. No que toca aos excertos doutrinários colacionados pela defesa às fls. 3.203/3.206, de lavra do Professor José Antônio Minatel, são claramente inaplicáveis à hipótese em debate, pois não se está diante da situação de glosa de custos ou despesas cuja dedutibilidade não foi aceita pelo Fisco na apuração do lucro real, inexistindo exigência fiscal simultânea de IRPJ e seus reflexos sobre a mesma operação a qual negada a dedução.

62. Pelas mesmas razões, o afastamento da exigência fiscal não encontra amparo na linha de raciocínio exposta na decisão administrativa da 4ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, copiada às fls. 3.206/3.207, em que se afirma que a aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é incompatível com a redução do lucro líquido, caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, quando da tributação pelo lucro real.

62.1 Observo que a fiscalizada, durante os anos-calendário de 2005 a 2007, era optante pela tributação do imposto sobre a renda com base no lucro presumido, segundo mesmo declara.

63. Em vista do exposto, mantém-se a tributação do IRRF, à alíquota de 35%, sobre os pagamentos efetuados a beneficiários desconhecidos.

b) Multa qualificada

64. Consta do auto de infração a imposição de multa qualificada, no percentual de 150%, incidente sobre o tributo lançado.

65. A aplicação dessa multa no lançamento de ofício é regulada pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Reproduzo abaixo os dispositivos, com as redações à época dos fatos geradores:

Lei nº 9.430, de 1996

(redação anterior à Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

(...)

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

(...)

Lei nº 9.430, de 1996

(redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

66. Por sua vez, os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, acima mencionados, estão assim redigidos:

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.

67. Junto ao critério básico de aplicação da multa de ofício, equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor principal, a legislação prevê a denominada multa qualificada, em que há uma duplicação do percentual padrão, quando evidenciada pela fiscalização sonegação, fraude ou conluio, cuja gravidade do comportamento lesivo do infrator enseja um reprimenda punitiva mais severa, como forma de castigar o transgressor e desestimular condutas afins por parte de outros sujeitos passivos.

68. Para essa elevação do percentual básico é condição indispensável a acusação identificar elementos subjetivos na conduta do infrator, porquanto tanto a simulação quanto a fraude pressupõem o dolo, sendo insuficiente para cogitar da hipótese tão somente a materialidade da conduta.

69. Vale dizer que a sonegação, fraude ou mesmo o conluio devem possuir base probatória autônoma, pela qual se demonstra a vontade livre e consciente do infrator em praticar as condutas ilícitas, em prol de, ao final e ao cabo, viabilizar a supressão ou redução do tributo.

70. Pois bem. Reproduzo trechos do Termo de Verificação Fiscal, correspondente às justificativas para a qualificação da multa de ofício (fls. 787/789):

9. MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA - FRAUDE E SIMULAÇÃO

São tão numerosos os atos praticados pelo sujeito passivo e/ou por seus sócios que, em conjunto, constituem-se em prova cabal de sua intenção dolosa de retardar ou impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador.

Em suas respostas o sujeito passivo muitas vezes se detém demoradamente tentando explicar que seus atos acabaram por não surtir efeito que fosse danoso ao Fisco. Tais afirmações não têm qualquer relevância, pois o efeito de seus atos praticados no curso dessa Ação Fiscal foi inibido não pela lisura de conduta do sujeito passivo e/ou de seus sócios, mas pela ação diligente dessa fiscalização que demonstrou serem inverídicas várias de suas afirmações e desconstruiu cada argumento ardiloso

produzido pelo sujeito passivo na tentativa de se omitir em relação ao cumprimento de suas obrigações legais. Além disso, conforme demonstrado nos itens anteriores, o sujeito passivo infligiu à União danos financeiros significativos.

A reiteração de sua conduta comprova que se não tivesse sido selecionado para verificação o sujeito passivo teria continuado a agir de forma a ocultar os valores realmente recebidos de seus clientes nos anos-calendário fiscalizados até a homologação tácita de suas declarações, pois mesmo na retificação das DCTF efetuada no curso da fiscalização de forma não espontânea, o sujeito passivo não confessa o total devido nem recolhe qualquer valor, não tendo passado esse ato de mais uma de suas muitas manobras.

Embora a intenção de esconder, enganar e ocultar estejam presentes em muitas das ações acima relatadas podemos elencar algumas que de fato causaram dano ao Erário ou à apuração dessa fiscalização e retardaram o conhecimento pela autoridade tributária dos fatos geradores ocorridos dentro da empresa fiscalizada:

1. A prática reiterada de oferecer à tributação nas DIPJ apenas parcela reduzida da receita auferida em três anos-calendário consecutivos (2005, 2006 e 2007) evidencia a intenção dolosa da pessoa jurídica fiscalizada de evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a, deliberadamente, reduzir o montante do tributo devido. Ressalte-se que tal comportamento já fora verificado em fiscalização anterior e gerou a autuação do sujeito passivo o ano-calendário 2003 através do processo nº 10882.000579/2008-41 (Auto de Infração de IRPJ e reflexos).

Importante salientar que, ao contrário do que afirma o sujeito passivo tal autuação não foi aniquilada já na Delegacia de Julgamento, mas teve parte do seu valor julgado improcedente, pois a DRJ acatou a preliminar de decadência alegada pelo contribuinte, o que impede a União de cobrar tais valores, mas de forma alguma é um atestado de que esses não eram devidos.

2. Inseriu elementos inexatos ou omitiu operações vultosas em sua DIPJ dos exercícios 2006, 2007 e 2008, procedendo de maneira a impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, dos fatos geradores das obrigações tributárias resultantes de sua atividade durante os anos de 2005, 2006 e 2007. Como já ressaltado não se trata do mero esquecimento de centavos. Os valores omitidos alcançam a casa dos milhões de reais conforme se demonstrou nas tabelas acima;

3. Prestou informação falsa à OAB e à JUCESP ao registrar nesses órgãos alterações de seu Contrato Social indicando endereço onde jamais esteve sediado;

4. Utilizou-se de Contrato Social e/ou Contrato de Sublocação com informação inverídica para alterar seu domicílio de eleição junto ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ - de

controle da RFB e mesmo requerido a informar o local de sua sede, que essa fiscalização já sabia não ser no município de Santana de Parnaíba, preferiu apresentar Contrato de Sublocação vencido e assinado com seu contador para continuar tentando fazer acreditar que estaria sediada em casinha localizada em bairro humilde da cidade de Santana de Parnaíba, onde nunca esteve.

5. Demonstrou, ao responder ao Termo de Início datado de 19/02/2009, que possuía alguma espécie de acordo para o re-direcionamento, à sua sede, da correspondência enviada à Rua Japão, 575 no município de Santana de Parnaíba/SP, onde jamais exerceu qualquer atividade;

6. Demorou meses para apresentar seus Livros e documentos contábeis. Só o fez após tomar ciência, através de seus clientes, de procedimento efetuado pela fiscalização junto a eles para a obtenção de informações que o sujeito passivo se negava a apresentar, fato que tornaria impossível ao mesmo continuar omitindo suas atividades com esses clientes nos anos fiscalizados;

7. Apresentou Livros contábeis que apresentavam várias irregularidades, entre elas:

- Falta de Registro nos Órgãos competentes (no seu caso para 2005 e 2006 a OAB e em 2007 a JUCESP);*
- Omissão de registro de Receita da Venda de Serviços Advocatícios nos anos -calendário fiscalizados;*
- Conta bancária à margem da contabilidade caracterizada pelo não registro da conta bancária nº 016.231-7 da agência 021 do Banco Safra que recebeu grande parte dos valores a ele creditados por seus clientes e como apontam os Recibos de Honorários, é de titularidade do sujeito passivo;*
- Balancete do mês de janeiro do ano-calendário 2006, encadernado juntamente com as folhas do Livro Diário de 2005.*

8. Efetuou, com a ajuda e conivência de seus sócios, reorganização societária transformando a Sociedade de Advogados numa Sociedade Empresarial de Responsabilidade Limitada na qual os sócios, mesmo dissidentes, continuaram a prestar serviços advocatícios e a contrair obrigações junto a terceiros com resguardo de seu patrimônio pessoal, mesmo sabendo tal procedimento estar vedado a advogados que prestem seus serviços dentro de sociedades mercantis. Além disso, ao tomarem conhecimento de que essa fiscalização teve ciência de tal manobra, re-estruturaram a sociedade retornando-a à condição de Sociedade de Advogados e reintegrando os sócios dissidentes.

9. A pessoa natural que na saída dos sócios ocupou o lugar de sócio minoritário da sociedade fiscalizada, Sr. Eduardo Silva de

Oliveira, é funcionário da empresa, nunca recebeu lucros dessa, Ao contrário, os lucros do ano calendário 2008, época em que apenas ele e o Sr. Paulo Murray faziam parte do quadro societário da empresa, continuaram a ser retirados por antigos sócios que haviam constituído NOVA SOCIEDADE de advogados e não possuíam qualquer relação com a fiscalizada para ter o direito de serem remunerados com seus Lucros.

Adicionalmente, o Sr. Eduardo Silva de Oliveira, embora intimado, nunca respondeu aos questionamentos dessa fiscalização. Mas de acordo com os registros nos Sistemas Informatizados de controle da RFB aparenta ser pessoa desprovida de posses, não tendo sequer rendimentos suficientes para se enquadrar nas condições de obrigatoriedade de apresentação de Declaração Anual de Ajuste do IRPF (apenas apresenta declarações de isento e tem retenção de rendimento do trabalho assalariado - 0561 pela empresa fiscalizada)

10. O sujeito passivo utiliza-se de artifício no repasse de valores a seus sócios, usando conta "Distribuição Antecipada de Lucros" para encaminhar valores aos sócios em vários dias do ano, antes mesmo da apuração do Lucro do sujeito passivo, que no caso das empresas tributadas pelo lucro presumido, ocorre trimestralmente. Também não tem escrituração contábil que atenda a todos os requisitos legais e que lhe permitiria a distribuição ao final de cada mês. A conta funciona como uma espécie de empréstimo não remunerado aos sócios que nunca é devolvido, pois ao fim do período é abatido dos Lucros a serem distribuídos.

11. Sujeito passivo e seus sócios confrontados com o questionamento sobre a distribuição de Lucros a pessoas que através de sua contabilidade não se podia identificar retificaram suas DIRPF e/ou atribuíram para si valores que, conforme demonstrado, jamais comprovaram receber.

12. Por último e para nosso espanto, confessou em resposta datada de 09/09/2010 (fl nº 717) a intenção de colocar em prática planejamento tributário irregular contra o Fisco Municipal, alterando artificialmente seus registros e evitando, dessa forma, a majoração do ISS que se encontrava em projeto de Lei que acabou por não ser aprovado. Tal se deu no afã de justificar a informação inverídica quanto à mudança de sua sede para o Município de Santana de Parnaíba que constou de várias de suas Alterações Contratuais e no Cadastro CNPJ da RFB.

Como se pode verificar, o sujeito passivo e seus sócios praticaram atos premeditados e concatenados com o único fim de ocultar do conhecimento do Fisco e de seus agentes os fatos ocorridos, o que enseja a aplicação da multa qualificada prevista no § 1º do artigo 44 da Lei 9430/96, que transcrevo na seqüência:

(...)

71. Ao ler e reler atentamente as razões da autoridade fiscal, pareceu-me bastante adequadas as conclusões da autoridade julgadora de primeira instância, no sentido da omissão dolosa de receitas (fls. 3.074):

"(...) a Fiscalização reuniu um conjunto probatório hábil a demonstrar que a pessoa jurídica, de forma reiterada e sistemática, ofereceu à tributação uma parcela ínfima da receita bruta efetivamente auferida. (...)"

71.1 Nesse ponto, inclusive, com relação ao Processo nº 10882.000579/2008-41, decorrente da constatação, no ano-calendário 2002, de omissão de receitas da atividade operacional da pessoa jurídica, imposição tributária mencionada pela autoridade fiscal e pelos recorrentes, a 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção do Carf, em sessão de 11/6/2013, deu parcial provimento ao recurso voluntário, porém mantendo o crédito tributário não decadente, com multa de ofício qualificada.

72. Ocorre que o auto de infração lavrado pela fiscalização, sob apreciação neste processo administrativo, não cuida de omissão de receita operacional, e sim de tributação do IRRF sobre pagamentos a beneficiários desconhecidos.

73. A respeito desse fatos, os motivos descritos pela acusação fiscal para qualificar a multa de ofício revelam-se escassos e tangenciais, com omissão no dever de estabelecer um liame indubitável entre os elementos de sua convicção da conduta ilícita e o cometimento de fraude ou sonegação, mediante ação dolosa, nos moldes previstos na Lei nº 4.502, de 1964.

73.1 Em outras palavras, ausente prova da correlação direta entre as condutas dolosas supostamente praticadas pela pessoa jurídica com a sonegação e a fraude vinculadas ao tributo exigido neste Processo nº 13896.002440/2010-96, ao contrário da sua vasta lista de argumentos quanto ao IRPJ e seus reflexos para o fim da exarcebação da penalidade prevista em lei, com destaque para a provável conduta reiterada da pessoa jurídica (Processo nº 13896.002439/2010-61).

74. As irregularidades quanto à localização da sede da pessoa jurídica e à falta de disponibilização imediata da documentação solicitada pela fiscalização, em que pese ter o efeito de retardar e dificultar de alguma forma o desenvolvimento do procedimento fiscal, não impediriam a identificação dos fatos geradores do imposto sobre a renda, de tal maneira que a exigência fiscal só foi constituída em razão da análise da escrituração contábil da autuada colocada à disposição do Fisco Federal.

74.1 Como destacou o Termo de Verificação Fiscal, embora os livros apresentados pelo sujeito passivo não se revestissem de todos os requisitos legais para fazer prova contra terceiros, continham as formalidades intrínsecas. Assim, mesmo irregulares, a fiscalização decidiu não considerá-los imprestáveis, utilizando os dados neles contidos para a apuração do montante devido dos tributos (fls. 780).

75. A reorganização societária mencionada pela acusação fiscal, detalhada às fls. 776/777 do Termo de Verificação Fiscal, engendrada com a participação dos sócios minoritários, foi formalizada por intermédio da 23ª alteração cadastral, em 8/10/2007, na Junta Comercial do Estado de São Paulo, e depois revertida em 11/5/2009, com reintegração a seu quadro societário de parte dos sócios dissidentes.

75.1 A partir da linguagem de prova utilizada pela fiscalização, não consegui alcançar quais seriam, no âmbito dessa reorganização societária, as condutas dolosas concretas que estão associadas à ocultação - do conhecimento do Fisco e de seus agentes - de fatos geradores relativos ao IRRF ocorridos nos anos-calendário de 2005 a 2007, coletados pela autoridade lançadora no procedimento investigatório em exame da escrituração contábil da fiscalizada.

76. Por fim, no tocante às condutas dos sócios, os quais na tentativa de justificar os destinatários dos pagamentos questionados pela fiscalização optaram em retificar suas declarações de ajuste anual e/ou atribuíram para si valores a título de distribuição de lucros que, conforme exposto, jamais comprovaram receber da pessoa jurídica, não entendo ser um indicativo suficiente para caracterizar o evidente intuito de fraude, a ponto de ensejar a aplicação da multa qualificada no importe de 150% em nome da autuada.

76.1 A meu sentir, simplesmente não houve êxito no que diz respeito à comprovação através de documentação hábil e idônea quanto aos destinatários dos recursos da conta de antecipação de lucros, implicando, na forma da legislação tributária, a não identificação dos beneficiários dos pagamentos e a consequente imposição da tributação excepcional e mais gravosa autorizada pelo art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

76.2 Não custa reafirmar que a imputação de multa qualificada se dá em face da identificação de conduta dolosa da empresa fiscalizada, praticada pelos seus agentes, e não com base no comportamento de pessoas na condição de terceiros, sócios ou não.

77. Dessa feita, não demonstrada a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, até o importe de 150%, deve-se afastar a qualificação da penalidade oficiosa, reduzindo a multa para o patamar trivial em casos de lançamento de ofício, no percentual de 75%.

c) Multa agravada

78. Relativamente à hipótese de incidência do agravamento da penalidade de ofício, dispõe o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997)

Art. 44 (...)

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

a) prestar esclarecimentos;

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

(...)

Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Art. 44 (...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos; (grifou-se)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

79. Justifica a fiscalização o aumento de metade para o percentual da penalidade imposta na autuação, nesses termos (fls. 789/790):

(...)

Insistindo no comportamento desidioso com suas obrigações legais, o sujeito passivo deixou por várias ocasiões de fornecer ou forneceu fora do prazo estabelecido os esclarecimentos exigidos por essa fiscalização, conforme se observa na DESCRIÇÃO DOS FATOS, item 2 desse Termo.

Para evidenciar esse comportamento observe-se que as intimações datadas de 16/02/2009 (AR fl nº 010), 06/08/2009 (AR fl nº 419), 01/10/2009 (AR fl nº 421), 06/11/2009 (AR fl nº 425), 22/12/2009 (AR fl nº 455), 28/01/2010 (AR fl nº 490), 05/03/2010, (AR fl nº 527), 07/04/2010 (AR fl nº 679), 20/05/2010 (AR fl nº 686), 01/06/2010 (AR fl nº 688), e 29/06/2010 (AR fl nº 294) nunca foram atendidas, ficando clara a recalcitrância de seu comportamento.

Importante salientar que tal multa tem como finalidade reparar os prejuízos causados pelo sujeito passivo que, ao não atender às requisições fiscais ou atendê-las fora do prazo impõe à Administração Pública empenho adicional para obter as informações necessárias à autuação e ampliação do tempo gasto no procedimento fiscal.

*No presente caso, tal se materializou nas diligências efetuadas para localizar a fiscalizada, nas intimações aos integrantes de seu quadro societário e nas 95 diligências efetuadas junto a seus tomadores de serviços, que prorrogou os trabalhos de fiscalização por mais de um ano. Portanto, não há como negar o prejuízo ao Erário e o enquadramento na hipótese de **agravamento da multa de ofício prevista no inc I do § 2º do***

artigo 44 da Lei 9430/96 (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), abaixo transcrito:

(...)

80. A autoridade lançadora enumera as seguintes intimações não atendidas, ligadas diretamente à prestação de esclarecimentos quanto ao crédito tributário constituído neste processo administrativo, com solicitação à pessoa jurídica para informar o nome completo e a inscrição cadastral das pessoas físicas beneficiárias dos pagamentos registrados na conta "Lucros Dividendos Antecipados", acompanhada a listagem a documentação hábil e idônea comprobatória:

i) Termo de Intimação Fiscal de fls. 674/679, datado de 7/4/2010, com ciência em 12/4/2010 (fls. 680);

ii) Termo de Reintimação Fiscal de fls. 682/686, datado de 20/5/2016, com ciência em 25/5/2010 (fls. 687);

iii) Termo de Reintimação Fiscal de fls. 688, datado de 1º/6/2010, com ciência em 7/6/2010 (fls. 689); e

iv) Termo de Reintimação Fiscal de fls. 693/694, datado de 29/6/2010, com ciência em 6/7/2010 (fls. 695)

80.1 De fato, não consta quaisquer esclarecimentos pela pessoa jurídica relativos aos beneficiários dos pagamentos registrados em sua contabilidade e requeridos insistentemente pelo Fisco.

80.2 Houve tão somente uma manifestação pedindo a dilatação de prazo, sob a justificativa de sobrecarga de trabalho, devido à intimação contemporânea pela autoridade fiscal das pessoas que figuravam como sócias da fiscalizada no período de 2005 a 2007 (fls. 690/692).

80.3 Entretanto, observo que o prazo total concedido pela autoridade fiscal, entre intimação e reintimações, superou o lapso de 90 (noventa) dias, não me parecendo exíguo a ponto de levar à impossibilidade de prestar os esclarecimentos que foram solicitados à pessoa jurídica.

81. O inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tanto na redação original quanto na atualmente em vigor, prescreve que o agravamento da penalidade de ofício dá-se, vez que ato vinculado, nas hipóteses em que não foi atendida a intimação para prestar os esclarecimentos necessários ao lançamento.

81.1 Não quer dizer que o dispositivo de lei condicione o agravamento da multa de ofício ao prejuízo à fiscalização, de modo que o Fisco não poderia dispor de outros meios para obter as informações solicitadas, obstando o lançamento do crédito tributário pela conduta ilícita.

82. Como já realçado, a tributação prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, configura-se mais gravosa, de maneira que o histórico de lançamentos na contabilidade, embora elemento indiciário, carecia de aprofundamento da investigação quanto aos pagamentos cujos beneficiários eram desconhecidos, a fim de evitar uma incidência de ofício do imposto sobre a renda na fonte diversa daquela realmente devida pela fonte pagadora.

83. Diante da omissão da pessoa jurídica, e como forma de obter elementos adicionais a fim de avaliar o lançamento de ofício, foi necessário a autoridade fiscal estender o procedimento de auditoria e recorrer a terceiros, no caso às diligências efetuadas junto aos sócios, até porque os lançamentos contábeis obscuros estavam registrados em conta de adiantamento de lucros.

84. Somente após a manifestação dos sócios, e o término das diligências fiscais, a autoridade fiscal teve certeza, esgotadas as verificações elementares, que não havia documentação hábil e idônea a comprovar a transferência dos pagamentos aos sócios, nem outra prova qualquer a validar a isenção ou a tributação ordinária. Concluiu, então, pela formalização da exigência fiscal na forma preceituada pelo art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

85. Assim exposto, entendo correto o agravamento da multa relativamente à omissão de esclarecimentos quanto à identificação dos beneficiários pelos pagamentos discriminados pela fiscalização.

86. Logo, o agravamento da penalidade deverá incidir sobre o percentual trivial da multa de ofício, totalizando, por conseguinte, o equivalente a 112,5 % (cento e doze inteiros e cinco décimos por cento).

d) Sujeição passiva solidária

87. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, copio as razões expostas pela autoridade para atribuir o vínculo de responsabilidade solidária às pessoas físicas antes nominadas (fls. 790/793):

10. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

O sujeito passivo é uma Sociedade de Advogados e, portanto, composta por eruditos do Direito que em muitos momentos, conforme descrito acima, agiram de forma conjunta e coordenada com o sujeito passivo para afastar do conhecimento dessa fiscalização os fatos ocorridos.

É sabido que a pessoa jurídica não pratica atos por si só. Para atender à legislação depende de ação de terceiros (sócios e/ou administradores), que praticadas nos estritos limites da Lei e do Contrato reputam-se praticados pela pessoa jurídica.

No presente caso o sócio majoritário Sr. Paulo Roberto Murray, por três anos consecutivos deixou de escriturar o total da Receita auferida pela empresa e entregou DIPJ com informações falsas, oferecendo à tributação apenas parcela diminuta da Receita auferida em flagrante desacordo com a legislação.

Tanto a fiscalizada quanto seus sócios têm interesse no lucro da empresa, pois dele provêm os recursos a serem reinvestidos ou retirados como Lucros/Dividendos. Excluir valores da tributação omitindo-os dolosamente beneficia economicamente o sujeito passivo e seus sócios, e lesa o Erário.

O sócio majoritário praticou atos relacionados à ocorrência do fato gerador que escapam totalmente de uma administração regular e se locupletou ao desviar, intencionalmente, valores da tributação e aplicá-los em atividades outras, seja ou não em proveito pessoal, dos demais sócios ou da empresa.

Tais ações e omissões infringiram a legislação comercial e tributária vigente e foram praticadas repetidamente, caracterizando o dolo do sócio majoritário, e restando demonstrada sua subsunção ao inciso III, art. 135 da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Isso, contudo, não exime a responsabilidade dos demais sócios que demonstraram através de seus atos estarem associados ao sujeito passivo para a prática de atos que permitissem a esse impedir ou retardar do conhecimento da autoridade tributária a ocorrência de fatos geradores.

Destaque-se que tal associação em alguns casos caracterizou-se pela AÇÃO desses indivíduos (como assinar documentos com informações inverídicas) em outros casos por OMISSÃO dos mesmos, pois como sócios não vigiaram ou moderaram as ações do sócio administrador que agia em flagrante desrespeito às Leis e ao Contrato Social.

Não há como alegar que não tinham conhecimento desse fato, pois a empresa já havia sido anteriormente autuada pela RFB por Omissão de Receitas e mesmo que não tivessem conhecimento de tal fato, quando da aposição de suas assinaturas em alterações Contratuais tomaram conhecimento da inclusão de informação falsa nos documentos, apenas para tentar ocultar do conhecimento do Fisco o verdadeiro local de suas atividades, talvez pensando se esconder em jurisdição que julgasse menos vigilante ou burlar o Fisco Municipal.

Além disso, todos os sócios, na condição de pessoas naturais, participaram ativamente da reorganização societária que transformou a empresa em sociedade empresarial limitada onde o objeto social deixou de ser a prestação de serviços advocatícios, momento em que, continuando a trabalhar para ela, teriam como perceber a administração contrária ao Contrato Social, mas preferiram continuar a exercer suas atividades em flagrante desrespeito a Ordem dos Advogados do Brasil que regulamenta o exercício da profissão de advogados, classe da qual fazem parte, e continuaram se omitindo e recebendo honorários e Lucros da fiscalizada.

Os atos da fiscalizada e de seus sócios consubstanciaram atos ordenados visando ocultar o local das atividades da empresa, evitar o recolhimento do IRRF e encobrir as receitas auferidas que deveriam ter sido oferecidas à tributação.

O interesse comum das pessoas não é revelado apenas pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato, permitindo através de ações ou omissões a prática de ilícitos, tributários ou não.

No conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, que almejavam a ocultação de fatos que conduziram à localização da empresa, à tributação de valores pagos a beneficiários não identificados e a autuação da própria omissão.

Segundo prevê o art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e no presente caso não resta dúvida que a responsabilidade solidária passiva se aplica, pois os envolvidos, como demonstrado, agiram fraudulentamente.

Durante o período fiscalizado (2005 a 2007), a empresa teve como sócio majoritário com poderes de administração que praticou atos contrários às leis ou ao contrato social (art 135, inc III do CTN):

Paulo Roberto Murray (CPF nº 010.953.828-53)

(...)

E como Sócios minoritários estavam incluídas em seu quadro societário as pessoas físicas abaixo relacionadas que demonstraram o interesse comum nos ilícitos praticados (art. 124, inc I do CTN):

[as demais pessoas físicas arroladas pela fiscalização]

(...)

E pelos atos praticados, sobre eles recairá a responsabilidade pelos ilícitos praticados pelo sujeito passivo que terão como base, no caso do sócio administrador o art. 135, inc. III do CTN e no caso dos demais sócios o Art. 124, inc. I do mesmo código.

Os sócios serão incluídos no pólo passivo da Obrigação Tributária e cientificados da sujeição passiva solidária através de Termos enviados aos seus domicílios tributários por via postal, mediante aviso de recebimento e anexados ao processo de Auto de Infração do IRPJ e seus reflexos, não comportando entre eles qualquer benefício de ordem, conforme estabelece o Parágrafo Único do art. 124 da Lei nº 5.172/66 (CTN)

d.1) Sócio administrador: Paulo Roberto Murray (art. 135, III, CTN)

88. No caso do sócio administrador, Paulo Roberto Murray, a fiscalização ampara a sujeição passiva solidária no inciso III do art. 135 do CTN, abaixo reproduzido:

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

(...)

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

89. O dispositivo autoriza a responsabilização do sócio administrador que atua fora dos limites do contrato social, em relação às obrigações tributárias resultantes dos atos praticados de forma irregular.

90. Como se nota do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização concentra seus argumentos na omissão da declaração de receitas auferidas com a prestação de serviços de advocacia, bem como a não contabilização na escrituração contábil.

91. Ao declarar de maneira contumaz valores de receitas inferiores às efetivamente auferidas, nos anos de 2005 a 2007, e, cumulativamente, não contabilizar adequadamente as receitas, há elementos fortes e convergentes para caracterizar a conduta dolosa descrita como sonegação fiscal e imputar a responsabilidade solidária pelo crédito tributário ao sócio administrador.

92. Porém, com relação à tributação de valores pagos a beneficiários não identificados, a acusação fiscal é insuficiente para atribuir o vínculo de responsabilidade solidário.

93. É porque, de acordo com o art. 135 do CTN, a responsabilidade decorre de uma relação de causalidade entre ato ilícito praticado pelo administrador, com excesso de poder ou infração ao contrato social, e o fato jurídico que dá nascimento à obrigação tributária e, conseqüentemente, ao crédito tributário devido pela sociedade.

94. Vale dizer que os atos que geram a responsabilidade tributária são causa do nascimento de obrigação tributária em nome da pessoa jurídica que o sócio exerce as atribuições de administração.

95. Por isso, na linha do que antes já destacado nesse voto, as irregularidades quanto à localização da sede da pessoa jurídica e falta de disponibilização imediata da documentação solicitada pela fiscalização, os atos de reorganização societária, no final de 2007, ou a conduta de retificar as declarações fiscais de ajuste anual da pessoa física e/ou atribuir para si valores a título de distribuição de lucros, no ano de 2011, não são elementos suficientes para demonstrar o liame com a respectiva obrigação tributária da sociedade exigida especificamente neste processo administrativo.

96. Nessa concepção, e restrito ao crédito tributário discutido neste processo, entendo ausente dos autos a efetiva demonstração dos pressupostos fáticos necessários à

imputação da responsabilidade solidária ao sócio administrador, devendo, em consequência, ser afastado o vínculo de responsabilidade atribuído a Paulo Roberto Murray.

d.2) Sócios minoritários, não administradores (art. 124, I, CTN)

Alberto Murray Neto,

Edson Mazieiro,

Edson Sesma,

José Luiz Cabello Campos,

Patrícia Goldberg e

Tatiana Guimarães Erhardt

97. Quanto aos demais sócios, não administradores, a fiscalização justificou a sujeição passiva solidária no inciso I do art. 124 do CTN, abaixo copiado:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

(...)

98. Na linha do raciocínio anterior, a solidariedade de fato exige a presença de conduta da pessoa física que tenha nexo de causalidade com a redução ilícita dos tributos apurados pelo respectivo lançamento de ofício, com prova da influência nos fatos que redundaram na falta de recolhimento.

99. Contudo, não há demonstração do interesse comum no fato jurídico tributário, isto é, que as pessoas físicas, para as quais não há provas que praticaram atos de gerência, participaram da realização, por ação ou omissão, dos fatos geradores que dão suporte a exigência fiscal relativamente ao imposto sobre a renda nos anos-calendário 2005 a 2007.

100. Inexistentes, portanto, os elementos de conexão eleitos pelo legislador para a caracterização da solidariedade de fato.

101. Adiciono, ainda, como argumento jurídico, o ponto de vista de Marcos Vinícius Neder, no sentido de que:¹

"Por óbvio, os sócios e administradores têm interesse no lucro da empresa, mas como procuramos demonstrar ao longo deste estudo, não é esse interesse meramente fático que torna possível aplicar a norma de responsabilidade prevista no art. 124, inc. I, do CTN. Conforme as premissas anteriormente firmadas, é indispensável ao órgão aplicador comprovar o interesse na relação jurídica privada subjacente ao fato jurídico tributário."

¹ NEDER, Marcos Vinícius. Solidariedade de direito e de fato - reflexões acerca de seu conceito. In Responsabilidade Tributária (coordenadores FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius). Dialética : São Paulo, 2007, p. 44.

102. Logo, afasto igualmente o vínculo de responsabilidade atribuído aos sócios não administradores.

e) Confisco

103. Por fim, quanto à eventual carga confiscatória decorrente da autuação fiscal, cujo juízo de valor exige a análise da compatibilidade dos dispositivos de lei com os princípios constitucionais, cabe lembrar que argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa.

104. Nesse sentido, não só o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2, deste Conselho Administrativo, assim redigida:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR as preliminares e a decadência e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para **afastar**:

a) **a qualificação da multa**, reduzindo a penalidade ao patamar trivial em casos de lançamento de ofício (75%), porém mantido o agravamento da multa de ofício (112,5%); e

b) **o vínculo de responsabilidade** das pessoas físicas arroladas pela fiscalização: Paulo Roberto Murray, Alberto Murray Neto, Edson Mazieiro, Edson Sesma, José Luiz Cabello Campos, Patrícia Goldberg e Tatiana Guimarães Erhardt.

É como voto.

Cleberison Alex Friess