



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13896.720186/2016-05
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.128 – 1ª Turma
Sessão de 3 de outubro de 2017
Matéria Qualificação da multa de ofício.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRUNO SEBASTIÃO GREGÓRIO E SUZANA PINTER GREGÓRIO
(RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS DE BRUNO COMERCIAL E IMPORTADORA DE ALIMENTOS LTDA)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

PAGAMENTO NÃO CONTABILIZADO. BENEFICIÁRIO E CAUSA OCULTOS. ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.891/1995. MULTA QUALIFICADA INCIDENTE SOBRE IRRF.

Aplica-se a multa qualificada de 150%, incidente sobre o IRRF de que trata o artigo 61 da Lei nº 8.891/1995, quando a fiscalizada não revela a causa ou o beneficiário de pagamento não contabilizado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Régo (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “PFN” ou “**recorrente**”), em que são interessados **BRUNO SEBASTIÃO GREGÓRIO** e **SUZANA PINTER GREGÓRIO** (responsáveis tributários de **BRUNO COMERCIAL E IMPORTADORA DE ALIMENTOS LTDA**) (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrida**”), em face do acórdão n. **1102-001.101** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O acórdão recorrido apresenta o seguinte relato quanto aos fatos, *in verbis*:

“No relatório fiscal (fls. 269-293), informa o agente autuante que a ação fiscal, inicialmente definida para a pessoa jurídica BRUNO COMERCIAL E IMPORTADORA DE ALIMENTOS LTDA, foi, ainda durante o procedimento investigativo, redirecionada para os seus sócios administradores, BRUNO SEBASTIÃO GREGÓRIO e SUZANA PINTER GREGÓRIO, tendo em vista o encerramento das atividades da empresa, conforme o Distrato Social registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP em 05/12/2008, sendo que a empresa já teria encerrado suas atividades comerciais em 31/12/2006, conforme consulta ao cadastro da Secretaria de Fazenda do mesmo estado.

O relatório descreve sucintamente os diversos Termos de Intimação lavrados ao longo do procedimento, e as respostas recebidas e documentos apresentados. A autoridade fiscal observou que as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ apresentadas, relativas aos anos de 2007 e 2008, não informavam qualquer valor de receita operacional ou financeira auferidas, contudo, as informações prestadas pelas instituições financeiras à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB indicavam o auferimento de receitas de aplicações financeiras da ordem de R\$ 1.979.047,74 em 2007 e de R\$ 9.279.765,76 em 2008.

Em face da não apresentação de esclarecimentos conclusivos e da apresentação dos extratos bancários de forma incompleta, foi expedida Requisição de Informação Sobre Movimentação Financeira – RMF para a obtenção dos dados diretamente das instituições financeiras.

Foram apuradas pela fiscalização as seguintes infrações:

1. Omissão de receitas de aplicações financeiras, nos valores e períodos já acima mencionados;
2. Omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, no ano de 2007;
3. Glosa de despesas consideradas não necessárias à atividade, no ano de 2007;
4. Pagamentos sem causa: (i) aos sócios, no valor de R\$ 36.337.734,00 em 14/10/2008, e (ii) à empresa Brumar Comercial e Importadora de Alimentos Ltda (BRUMAR), no valor de R\$ 2.500.000,00 em 21/03/2007.

Disto decorreu a lavratura de autos de infração de IRPJ e CSLL (infrações 1, 2 e 3 acima), PIS e COFINS (infrações 1 e 2 acima), e IRRF (infração 4 acima).

As infrações 1 e 4 acima (omissão de receitas financeiras e pagamentos sem causa) foram apenadas com a multa de 150%, pelos motivos descritos no relatório fiscal, e as demais, com a multa de 75%.”

O acórdão recorrido restou assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2007, 2008
DILIGENCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. REJEIÇÃO.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTENCIA.

Diligências e perícias são instrumentos postos à disposição do julgador para auxiliá-lo na formação do seu livre convencimento, se entendê-las necessárias, e não se destinam a suprir prova que pode ser produzida pela parte interessada. A rejeição fundamentada do pedido não caracteriza cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE. INOCORRENCIA

Eventuais erros ou equívocos na apuração dos tributos, ou no enquadramento dos fatos à hipótese tributária prevista na norma, devem ser enfrentados como matéria de mérito, mas não importam a nulidade da atuação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2007, 2008

SIGILO BANCÁRIO. ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. POSSIBILIDADE.

Nos termos da Lei Complementar 105/2001, é lícito ao Fisco requisitar dados bancários, sem autorização judicial, sem que tal fato constitua violação do sigilo bancário, eis que se trata de exceção expressamente prevista em lei, não cabendo ao julgador administrativo afastar a sua aplicação.

DIREITO DO FISCO DE REVISAR FATOS PASSADOS. DEVER DE GUARDA DE DOCUMENTOS. DECADENCIA.

O transcurso do prazo decadencial, que conduz à perda do direito do fisco de praticar o ato de lançamento, não dispensa o contribuinte da guarda dos documentos que lastreiam os registros contábeis, de modo a comprovar a efetiva existência de fatos, ocorridos em períodos passados, que repercutem em exercícios futuros, ainda não atingidos pela caducidade.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES.

Os sócios respondem solidariamente com o contribuinte no caso de liquidação da sociedade, bem como nos casos em que demonstrado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Na condição de administradores da pessoa jurídica, são

também pessoal e solidariamente responsáveis pelos créditos tributários decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Configuram omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nestas operações.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO.

Se a não compensação dos prejuízos fiscais de períodos anteriores com os valores lançados de ofício fundamentou-se exclusivamente na falta de apresentação do livro LALUR, uma vez apresentado este em sede de recurso administrativo, e contendo dados congruentes com aqueles informados na DIPJ apresentada ao fisco, deve ser recomposta a base de cálculo da autuação, para permitir a compensação dos referidos prejuízos, observados os limites legais.

DESPESAS OPERACIONAIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA SUA NECESSIDADE.

O ato administrativo de lançamento exige prova segura da ocorrência do fato gerador, e adequada instrução probatória. Cabe ao fisco demonstrar de forma clara e fundamentada a suposta desnecessidade das despesas glosadas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será aplicada a multa de ofício de 150%. A conduta reiterada de apresentar declarações zeradas ou com valores significativamente inferiores aos reais, bem como o pagamento de vultosos recursos à margem da escrituração, caracterizam o inequívoco intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Fazenda, da ocorrência do fato gerador.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido no principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2007, 2008

PAGAMENTOS SEM CAUSA A SÓCIOS OU TERCEIROS.

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, exclusivamente na fonte, o pagamento efetuado por pessoa jurídica a terceiros, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, sem prejuízo de outras consequências tributárias que possam advir da não comprovação das operações que teriam ensejado os referidos pagamentos. Tal comando aplica-se independentemente da forma de tributação a que estiver sujeita a pessoa jurídica que efetuar o pagamento.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. MULTA QUALIFICADA. A realização de pagamento sem a identificação da respectiva causa ou de seu beneficiário pelo contribuinte, ainda que ausente a contabilização respectiva, não se amolda às condutas previstas no art. 71 a 73 da Lei n. 4.506/64.

Recurso voluntário provido em parte.

Em face do aludido acórdão, foi interposto recurso especial pela PFN, requerendo seja restabelecida a qualificação da multa incidente sobre o IRRF devido sobre pagamentos sem causa (**e-fls. 1.104 e seg.**). Referido recurso foi admitido por despacho (**e-fls. 1.245 e seg.**)

Foram apresentadas contrarrazões pelo contribuinte (**e-fls. 1.277 e seg.**), pugnando pelo não provimento do recurso especial.

O contribuinte também apresentou recurso especial (**e-fls. 1.287 e seg.**), o qual, contudo, não foi admitido (**e-fls. 1.403 e seg.; e-fls. 1.409 e seg.**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

O recurso especial de divergência interposto pela PFN preenche os requisitos de admissibilidade, não merecendo reparos o despacho que o conheceu.

A tributação de valores entregues aos sócios ou a terceiros, pela não comprovação de seu beneficiário ou de sua causa, é imposta pelo art. 674 do RIR/99 (**TVF, e-fls. 285 e seg.**):

Seção II

Pagamento a Beneficiário não Identificado

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

A discussão neste recurso especial reside na multa imposta sobre o referido IRRF, que foi qualificada pela autoridade fiscal e reduzida para 75% pela Turma *a quo*.

Destacam-se os seguintes trechos do TVF (**e-fls. 290-291.**):

Intimada a esclarecer a razão do pagamento de R\$ 36.337.734,00 ao sócio, a empresa apenas respondeu que:

"Em razão do encerramento das atividades da empresa em 2008, e devido ao lapso temporal, toda documentação que possuía já foi apresentada a esta D. Autoridade Fiscal.

Por conseguinte, a fim de encerrar o presente Procedimento Fiscal, esclarece, por derradeiro:

*Com relação ao item 4
Trata-se de devolução de empréstimo, tomado pela empresa, a favor do sócio Bruno Sebastião Gregório."*

Assim, com relação aos pagamentos efetuados aos sócios, sem justificativa, também não há como se alegar simples "descuido" ou falta de intencionalidade, sobretudo diante do vultoso valor transferido, da ordem de R\$ 36.337.734,00, sem qualquer relação com o valor informado no Distrato Social, registrado na JUCESP, ou com o informado na DIPJ. Tal valor não foi acompanhado de qualquer documentação comprobatória, e que sequer se encontrava registrado na contabilidade.

Desta forma, também com relação a esta infração – pagamento sem causa a sócio - fica demonstrada a ocorrência da situação prevista no §2º do art. 44 da lei 9.430/96, razão pela qual houve a qualificação da multa.

Diante do exposto, restou evidenciada, em tese, a prática de sonegação, consistente na conduta reiterada de ocultação das receitas auferidas pela empresa em 2007 e 2008, bem como com relação aos recursos entregues aos sócios, com intuito de não recolher os tributos devidos, conforme previsto nos termos do art.71 da Lei 4.502/64, cujo teor transcreve-se na seqüência.

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.

Cabe, portanto, qualificação da multa sobre os créditos tributários ora lançados, conforme previsão do §2º do art. 44 da Lei 9.430/96, cujo teor atualizado segue transcrito na seqüência, contendo grifos ora inseridos.

A matriz legal prescrita pelo legislador ordinário prevê penalidades diferentes para hipóteses factuais distintas:

- **multa de ofício de 75% (Lei n. 9.430/96, art. 44, I):** cabível quando o sujeito passivo tributário deixar de pagar ou recolher, declarar ou apresentar declaração inexata do tributo devido;

- **multa de ofício de 150% (Lei n. 9.430/96, art. 44, II):** cabível quando o contribuinte além de deixar de pagar ou recolher, declarar ou apresentar declaração inexata do tributo devido, o faz mediante conduta dolosa, isto é, quando ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64, notadamente fraude, sonegação ou conluio.

O artigo 71 da Lei n. 4.502/64 prescreve a delimitação legal de "sonegação" a que a Lei n. 9.430/96 faz remissão, nos seguintes termos:

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.

O voto vencedor restou assim formulado, *in verbis*:

“Pede-se vênia ao ilustre Conselheiro Relator para discordar de suas conclusões quanto à majoração do percentual da multa de ofício sobre a exigência relativa ao imposto de renda na fonte decorrente de pagamento sem causa identificada, com fundamento no art. 61, da Lei no 8.981/1995 acima citado.

Segundo o ilustre Relator, a qualificação da multa de ofício estaria justificada pelo fato de os vultosos pagamentos realizados em favor dos sócios da Contribuinte não terem sido por ela tempestivamente contabilizados, o que afastaria a possibilidade de ter havido mero erro do contribuinte na apuração dos tributos por ela devidos.

Em que pese a motivação supra, a ausência de contabilização dos pagamentos realizados pela Contribuinte aos sócios não pode justificar a qualificação da multa de ofício nos lançamentos de IRRFonte de que trata o art. 61 da Lei n. 8.981/95, pois tal circunstância é inerente ao próprio fundamento da exigência, que versa sobre a ocultação da causa ou do beneficiário do pagamento pelo contribuinte. Estivessem adequadamente contabilizadas as importâncias, e demonstrada a respectiva causa, não haveria que se falar na exigência de IRRFonte, ao menos na modalidade em que foi lançada.

O IRRFonte lançado contra a Contribuinte é tributo que não se confunde com o eventual IRRFonte que seria por ela devido na hipótese de pagamento de rendimentos tributáveis a terceiros, no caso a seus sócios. O primeiro, previsto na Lei n. 8.981/95, é tributo cujo contribuinte é a própria fonte pagadora e os valores arrecadados não podem ser aproveitados (como antecipação do tributo eventualmente devido pela fonte recebedora) em caso de ulterior identificação da causa ou beneficiário dos valores pagos. Já o segundo, previsto na Lei n. 7.713/88 e outras leis esparsas, é, via de regra, mera antecipação do tributo devido pelo beneficiário dos recursos e, também via de regra, sequer pode ser exigido da fonte pagadora após a entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário no exercício seguinte ao do respectivo pagamento. O primeiro tem alíquota real superior a 50% dos valores pagos (em virtude do Gross up da base de cálculo, na forma do art. 61, § 3º da Lei n. 8.981/95), enquanto o segundo têm alíquotas bastante inferiores, de acordo com a natureza do rendimento pago.

A realização de pagamento sem a identificação da respectiva causa ou de seu beneficiário pelo contribuinte, ainda que ausente a contabilização respectiva, não se amolda às condutas previstas no art. 71 a 73 da Lei n. 4.506/64. O IRRFonte eventualmente ocultado pela não identificação da causa ou do beneficiário do pagamento não se confunde com o IRRFonte lançado, conforme mencionado no parágrafo anterior.

Não é legítimo justificar a qualificação da multa de ofício (sobre o IRRFonte do art. 61 da Lei n. 8.981/95) com base na alegação de que a Contribuinte pretendeu ocultar do Fisco o conhecimento a respeito do pagamento realizado aos seus sócios, mediante a não declaração e/ou não escrituração dos pagamentos em referência. No limite, fossem tributáveis os rendimentos respectivos, o pagamento realizado implicaria à Contribuinte fato gerador de

IRRF fonte na modalidade “antecipação”. Esse foi o tributo ocultado, mas não lançado no caso.

A conduta da Contribuinte tem consequência jurídica própria, que é a exigência do IRRF fonte em alíquota majorada, na modalidade em que lançado.

Por tais fundamentos, orienta-se voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário nessa parte, para reduzir o percentual da multa de ofício ao patamar regular de 75% (setenta e cinco por cento).”

Por sua vez, o voto do relator, que restou vencido, foi assim formulado, *in verbis*:

“A própria empresa reconhece que deixou de exercer qualquer atividade comercial ainda em 2006. Como se viu, declarou apenas ter incorrido em despesas, e nenhuma receita, durante os anos de 2007 e 2008. Não informou ao fisco tampouco a existência das aplicações financeiras cujos montantes possibilitaram o auferimento das receitas financeiras omitidas. Para se ter uma idéia, o ativo total informado, relativo ao ano de 2007, era de R\$ 83.722,25 (do qual a conta “Bancos” representava R\$ 311,73). Para um capital social informado de R\$ 2.000.000,00, a empresa apresentava prejuízos acumulados no balanço de R\$ 2.269.922,81.

Ao encerrar formalmente a empresa em 2008 (distrato social datado de 27/11/2008), informou a empresa apenas o recebimento, pelos sócios, dos seus respectivos haveres, nas importâncias de R\$ 1.800.000,00 para o sócio BRUNO SEBASTIÃO GREGÓRIO, e de R\$ 200.000,00 para a sócia SUZANA PINTER GREGÓRIO.

Entretanto, o fisco demonstrou que pouco mais de um mês antes do referido distrato a empresa repassara aos sócios o valor de R\$ 36.337.734,00. Ora, dada a magnitude do referido pagamento, frente à situação de inatividade comercial expressamente reconhecida, e de atividade financeira claramente omitida, não há como admitir-se a hipótese de simples equívoco ou esquecimento.

Neste caso, o pagamento em questão tampouco foi registrado contabilmente, assim como já não haviam sido registradas as próprias aplicações que deram origem a este pagamento, e muito menos as receitas auferidas com aquelas aplicações, o que reforça a intenção de ocultar do fisco a ocorrência de fatos geradores de tributos.

Com relação ao outro pagamento efetuado, em benefício da empresa BRUMAR, também ocorrido em momento em que a empresa alegadamente já nenhuma operação comercial teria, o mesmo tampouco foi objeto de qualquer registro contábil, uma vez mais claramente demonstrando a intenção de ocultar do fisco a sua ocorrência.

Em face do acima exposto, plenamente justificada a imposição da multa qualificada, no percentual de 150%, às infrações em questão.”

Sopesando ambas as posições, alinho-me ao voto vencedor do acórdão recorrido, que compreendo não merecer reparos, adotando os seus fundamentos como razão de decidir do presente recurso.

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER o recurso especial e, no mérito, para NEGAR-LHE PROVIMENTO

(assinatura digital)
Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

Com a devida vênia, não há como acolher os argumentos do ilustre Relator. A pessoa jurídica fiscalizada encerrou suas atividades em 27/11/2008 (vide data do distrato), mas, em 14/10/2008, um mês e treze dias antes, transferiu a exorbitante quantia de R\$ 36.337.734,00 para a conta corrente dos sócios Bruno Sebastião Gregório e/ou Suzana Pinter Gregório. Em resposta à intimação para prestar esclarecimentos sobre esse fato, a fiscalizada limitou-se a dizer que se tratava da devolução de um empréstimo sem fazer prova dessa alegação. A Fiscalização realça que tal explicação não tem lastro em qualquer documento apto a evidenciá-la, como um contrato, por exemplo. Ademais, também não há o registro dessa transferência em livros contábeis nem o lançamento anterior, em conta de passivo, do valor correspondente à dívida da pessoa jurídica com os citados sócios. Aliás, vale sublinhar, sobre o mesmo assunto, que a DIPJ referente ao ano-calendário de 2008 está “zerada” e que não existem referências ao alegado empréstimo, na DIPJ referente ao ano-calendário de 2007.

De acordo com o artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.981/1995, a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido está obrigada a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial. Todavia, o parágrafo único desse mesmo artigo da Lei nº 8.981/1995 libera a pessoa jurídica de manter a escrituração comercial, desde que, no decorrer do ano-calendário, conserve o livro caixa, no qual deve ser escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

O que se vê, portanto, é um pagamento cuja causa não foi explicada, afora o fato de não ter sido escriturado nos livros obrigatórios.

A Fiscalização ainda constatou uma transferência de R\$ 2.500.000,00, em 21/03/2007, para a pessoa jurídica Brumar Comercial e Importadora de Alimentos Ltda, cujos sócios são Bruno Sebastião Gregório e Márcio Bruno Gregório. Aqui, cabe enfatizar que, a despeito de intimada a prestar esclarecimentos sobre a causa da transmissão do valor, com a entrega de documentos comprobatórios, a fiscalizada preferiu manter o silêncio. Assim, a causa do pagamento não está justificada, remanescendo sem comprovação documental, como também inexistente o obrigatório lançamento em livro da escrituração comercial.

Mestres consagrados, como Geraldo Ataliba e Nelson Hungria, atestam que a ilicitude jurídica é uma só, do mesmo modo que um só, na sua essência, é o dever jurídico, pois as leis são divididas apenas por comodidade de distribuição. Dessa observação resulta que o ilícito tributário não se distancia ontologicamente do ilícito penal, mantendo-se uma fundamental identidade entre ambos: um e outro significam lesão efetiva ou potencial de um bem jurídico, razão de existir a pena, o mal infligido por lei, que serve de meio de intimidação ou coação psicológica, na prevenção do ilícito. As infrações não se distinguem, pois, pela natureza, que é única, e sim pela gradação da sanção, conforme a gravidade da violação, segundo a política legislativa. E se há a imposição de sanção estatal, no exercício do *jus puniendi*, mesmo que a gravidade da violação não tenha merecido o tratamento mais severo regulado pelo Direito Penal, conforme a valoração do legislador, como aqui, nas sanções tributárias, reitera-se a importância do estudo do tipo para o alcance do direito de punir do Estado, cuja atuação está delimitada ao âmbito da norma que intenta proteger o bem jurídico

tutelado. Por isso, Sacha Calmon, em sua obra¹, adverte quanto à necessidade de que as infrações fiscais também sejam estudadas segundo as determinações da teoria da tipicidade, asseverando, na oportunidade, a validade da aplicação de alguns princípios do Direito Penal às infrações meramente tributárias. É que o tipo conserva uma finalidade de garantia do indivíduo, ao mesmo tempo em que delimita a liberdade para sua conduta. Nele estão descritos os elementos precisos da ordem ou da proibição. Para a verificação da adequação entre o fato real e a hipótese descritiva, o intérprete, portanto, há de ater-se a esses elementos componentes do tipo, que são de índole subjetiva – o dolo e um especial fim de agir – e objetiva – uma ação ou omissão revelada pelo núcleo verbal; os sujeitos ativo e passivo; o objeto da ação; o bem jurídico tutelado; o nexa causal; o resultado; circunstâncias de tempo, lugar, meio, modo de execução. Os primeiros pertencem ao campo psíquico-espiritual do autor; os últimos compõem o denominado “núcleo real-material” do ilícito.

Os tipos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 se referem a práticas juridicamente reprovadas, mas não indicam as penas aplicáveis e nem por isso deixam de compor normas sancionantes. Geraldo Ataliba² toma as palavras de Becker para esclarecer que “não existe regra jurídica para a hipótese de incidência, outra para a base de cálculo, outra para a alíquota etc; tudo isto integra a estrutura lógica de uma regra jurídica resultante de diversas leis ou artigos de lei (fórmula literal legislativa). É preciso não confundir regra jurídica com a lei; a regra jurídica é uma resultante da totalidade do sistema jurídico formado pelas leis”. Nesse sentido, o conteúdo proibitivo dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 se associa à sanção estipulada no artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96, para fatos geradores ocorridos até 14/06/2007, ou no artigo 44, § 1º, da mesma lei, para fatos geradores posteriores a partir de 15 de junho de 2007, para a formulação unitária de uma norma jurídica, que se pode dividir em duas partes: o preceito primário, *preceptum juris*, o comando, descrito nos tipos da Lei nº 4.502/64, e o preceito secundário, *sanctio juris*, a sanção repressiva, prevista na Lei nº 9.430/96.

Partindo, agora, para o exame da sonegação, conforme a descrição típica do art. 71 da Lei nº 4.502/64:

“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.”

Vê-se, nos autos, a realização da conduta descrita nos núcleos verbais do tipo – impedir ou retardar. E impedir ou retardar o quê? Os demais elementos objetivos do tipo respondem: o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou das condições pessoais do contribuinte.

Vamos aos fatos comprovados: a Fiscalização apurou a transferência de R\$ 36.337.734,00, em 14/10/2008, para conta corrente dos sócios, mediante o exame de extratos bancários **obtidos diretamente por intimação aos bancos**. Também por meio de extratos bancários pôde-se descobrir a movimentação da importância de R\$ 2.500.000,00, em

¹ Teoria e prática das multas tributárias, 2ª ed. Forense, p. 52.

² Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed., Malheiros Editores, São Paulo, 1999, pág. 77.

21/03/2007, para pessoa jurídica interligada à fiscalizada (por terem sócio comum). **Não há o registro dessas transferências em livros obrigatórios da escrituração comercial.** Embora intimada, a fiscalizada optou pelo silêncio, deixando de revelar a causa da transmissão dos dois valores. **Já mencionado que não se acham referências a essas transferências na DIPJ/2008 e na DIPJ/2009** (“zerada”), fato em relação ao qual a fiscalizada sequer cogitou de demonstrar o menor esforço para provar o contrário.

In casu, trata-se de ilícito omissivo impróprio, ou comissivo por omissão, que difere do ilícito omissivo próprio. O ilícito omissivo próprio se consuma com o simples descumprimento do mandamento legal, independentemente da produção de um resultado, exaurindo-se na mera omissão ao dever de agir imposto pelo ordenamento. Juarez Tavares³ exemplifica com o crime de omissão de socorro, “cuja consumação se dá desde que o sujeito não tenha prestado o socorro, ainda que outro o tenha feito e, assim, impedido a morte do acidentado”. Já nos ilícitos omissivos impróprios, segundo Regis Prado⁴, há uma omissão da ação mandada (uma inação) que dá lugar a um resultado típico, “não evitado por quem podia e devia fazê-lo, ou seja, por aquele que, na situação concreta, tinha a capacidade de ação e o dever jurídico de agir para obstar a lesão ou o perigo de lesão ao bem jurídico tutelado”. É um ilícito especial, advertem Regis Prado e Tavares, pois tão somente se admite a autoria daquele que, estando anteriormente na posição de garantidor do bem jurídico, não evita o resultado típico, podendo fazê-lo. Tal é o caso da sonegação, em sua modalidade omissiva, pois a adequação típica somente se verifica, conforme a estrutura da norma, se, além da inação, consumir-se o resultado juridicamente indesejado, nos termos da combinação entre os artigos 71 da Lei nº 4.502/64 e 44 da Lei nº 9.430/1996.

Quanto ao dolo, a ciência moderna do Direito o compreende como consciência e vontade de realizar os elementos objetivos do tipo, de acordo com as linhas tracejadas por Luis Regis Prado⁵. Ele é composto, então, de dois elementos, sendo um deles cognitivo - conhecimento idôneo da situação fática retratada nos elementos objetivos - e outro, volitivo - vontade de realizar a ação e o resultado típicos, a partir da cognição do agente sobre a situação típica. Contudo, Juarez Cirino dos Santos⁶ nos ensina que o dolo, nos ilícitos omissivos, não precisa ser constituído de consciência e vontade, como nos ilícitos de ação: “basta deixar as coisas correrem com conhecimento da situação de perigo para o bem jurídico e da capacidade de agir, mais o conhecimento da posição de garantidor”. Juarez Tavares⁷ segue trilha semelhante, ao mencionar que, em infrações omissivas, o dolo se revela com a decisão acerca da omissão da ação mandada, “com a consciência de que o sujeito poderia agir para evitar o resultado”, isto é, que “o sujeito inclua na sua decisão a não execução da ação possível”, quando dotado de possibilidade material de evitar o resultado.

No caso concreto, a fiscalizada é o garantidor do Erário, o bem tutelado, desde o momento em que a legislação tributária lhe impôs o dever de escriturar o valor transferido, guardando a documentação comprobatória para permitir ao Fisco o conhecimento do potencial econômico daquele que efetua a movimentação, com o objetivo de possibilitar a inferência de sua capacidade contributiva, bem como, pelas mesmas razões, o conhecimento do

³ As controvérsias em torno dos crimes omissivos, Instituto latino-americano de cooperação internacional, 1996, pág. 75.

⁴ Curso de direito penal brasileiro, vol. I, parte geral, Revista dos Tribunais, 3ª ed., p. 261.

⁵ Ob. cit. p. 297.

⁶ A moderna teoria do fato punível, Lúmen Júris, 4ª edição, págs. 139 e 140.

⁷ Ob. cit., p. 95.

beneficiário do recurso transferido. Como reforço à garantia ao Erário, a legislação tributária lhe transferiu a sujeição passiva, por ocultar o beneficiário ou o motivo do pagamento.

O imposto de renda a ser retido na fonte, na forma do artigo 61 da Lei nº 8.981/1985, não depende de prévio lançamento de ofício. A lei simplesmente determina a retenção desse tributo àquele que efetua o pagamento, quando este não quer revelar a causa ou o beneficiário da transferência. Não o fazendo, o Fisco tem o dever de cobrá-lo, antes constituindo o correspondente crédito mediante lançamento de ofício. Assim, o imposto de renda retido na fonte, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981/1981, é o reforço à garantia que toma o lugar do crédito potencialmente sonegado a partir da ocultação do beneficiário ou da causa do pagamento.

Ocorre que a fiscalizada omitiu os registros contábeis na escrituração comercial para impedir a descoberta das transferências financeiras efetuadas e os nomes dos respectivos beneficiários. Com efeito, a fiscalizada mostra-se consciente de que poderia agir para evitar a lesão ao Erário, afinal seus sócios e uma pessoa jurídica interligada, beneficiários dessas transferências de recursos, foram ocultados por ela, o que impediu o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das condições pessoais desses contribuintes receptores dos créditos financeiros transferidos. Essas transferências financeiras eram suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal relativamente aos citados beneficiários. Além disso, esses recursos financeiros movimentados não contabilizados traduzem anterior omissão de receitas obtidas pela fiscalizada. Como a lei a colocou na posição de garante, deve responder pelo imposto de renda do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, que já deveria ter recolhido a partir de sua decisão de ocultar os beneficiários ou a causa dos pagamentos, com os acréscimos legais cabíveis. Nessas circunstâncias, a falta da retenção e, conseqüentemente, do recolhimento do imposto de renda de que trata o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 implica consumação de um resultado juridicamente indesejado, que poderia ser evitado, se a fiscalizada houvesse efetuado a retenção e o recolhimento desse imposto, ou se, antes disso, houvesse contabilizado o pagamento e espontaneamente revelado os beneficiários e comprovado a causa.

Em face do relatado, conclui-se que, nas circunstâncias dos autos, a conduta da fiscalizada se amolda ao artigo 71, inciso II, da Lei nº 4.502/1964, o que atrai a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, para fatos geradores ocorridos até 14 de junho de 2007, ou no artigo 44, § 1º, da referida Lei nº 9.430/1996, para fatos geradores ocorridos a partir de 15 de junho de 2007, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007.

Em suma, conheço do Recurso Especial da PGFN para, no mérito, dar provimento.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa

Processo nº 13896.720186/2016-05
Acórdão n.º **9101-003.128**

CSRF-T1
Fl. 1.471
