



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

Processo nº 15540.000567/2009-92
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-003.510 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2017
Matéria IRRF
Recorrentes 5284 INVESTIMENTOS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2004

INTERPOSTAS PESSOAS. INEXISTÊNCIA DE FATO. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. COMPROVAÇÃO. RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS ADMINISTRADORES.

Comprovado que conta corrente bancária foi utilizada para movimentação de quantias incompatíveis com o porte da pessoa jurídica que detinha sua titularidade, que esta pessoa jurídica é inexistente de fato e que o grupo econômico a que pertence a Instituição Financeira injetou nela (pessoa jurídica inexistente de fato) volume expressivo de recursos através da aquisição de debêntures, caracterizada está a responsabilidade de seus dirigentes pelos tributos exigidos sobre as operações realizadas através dessa conta corrente.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA INEXISTENTE DE FATO.

A utilização de pessoa jurídica inexistente de fato para a realização dos atos que constituem fato gerador da obrigação tributária é conduta que justifica a imposição de multa de ofício qualificada.

OPERAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS POR DOMICILIADOS NO EXTERIOR. RESPONSÁVEL PELA RETENÇÃO E PAGAMENTO DO IMPOSTO.

Nos termos dos arts. 785 e 780, parágrafo único, do RIR1999, o responsável pela retenção e pagamento do IR incidente sobre rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa realizadas por investidor estrangeiro é a pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos rendimentos. Exclui-se da exigência os valores comprovadamente já recolhidos pelo representante legal do investidor estrangeiro.

INVESTIDOR DOMICILIADO NO EXTERIOR. OPERAÇÕES FINANCEIRAS. DEBÊNTURES. RESGATE.

Na hipótese em que o representante legal do investidor estrangeiro apresenta os boletos de resgate das debêntures e planilha com o custo de aquisição e resgate com valores que coincidem com a movimentação financeira, a fiscalização não pode desconsiderar esses valores para adotar o valor nominal como valor de aquisição e o valor contratado como de resgate se não trouxer elementos que demonstrem a falsidade ou incorreção das informações apresentadas.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NECESSIDADE.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em face da existência de conduta com dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. É dever do Fisco a comprovação que a conduta reprovável foi praticada pelo sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos de ofício e voluntário. Vencidos os Conselheiros Dione Jesabel Wasilewski (Relatora) e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim que negavam provimento ao recurso voluntário e davam parcial provimento ao recurso de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

assinado digitalmente

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente.

assinado digitalmente

DIONE JESABEL WASILEWSKI - Relatora.

assinado digitalmente

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Redator designado.

EDITADO EM: 27/03/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Ana Cecilia Lustosa Da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e recurso de ofício apresentados em face do Acórdão 12-30.262 da 2ª Turma da DRJ/RJ1 que deu parcial provimento às impugnações apresentadas pelos sujeitos passivos.

Para compreensão do que motivou a autuação, transcrevo parte do relatório elaborado pela decisão de piso, por sua inteireza e precisão:

O presente processo tem origem no auto de infração de fls. 03/06 e 101/104, fundamentado no termo de constatação e de imputação de responsabilidade tributária-TCIRT, às fls. 07/100, lavrado em decorrência da fiscalização determinada pela DRF/NITERÓI/RJ, por meio do qual exige-se do interessado, e dos responsáveis tributários listados à fl.99, relativos aos fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2004, o imposto sobre a renda retido na fonte-IRRF, no valor de R\$ 21.765.764,60, acrescido de multa de ofício de 150% e de encargos moratórios.

2. **Dos Fatos.**

3. O interessado, sociedade anônima de capital fechado, constituído com capital subscrito de R\$ 1.000,00, sendo que somente R\$ 100,00 integralizados, tem como objeto social a incorporação de empreendimentos imobiliários.

4. Em face da expressiva movimentação financeira nos anos calendário de 2002 (R\$ 135.617.944,91), 2003 (R\$ 19.448.285,15) e 2004 (R\$ 44.582.653,88), em contas correntes mantidas no Banco Cruzeiro do Sul, incompatível com a receita declarada (zero em 2002 e 2003, omissa em 2004) foi iniciado procedimento fiscal.

5. Entre outros fatos, a fiscalização apurou que:

(a) desde 29/12/2000, o interessado não possui sede social nem domicílio tributário, tipificando-se como sociedade virtual. À vista de tal constatação, foi declarado INAPTO, na forma do Ato Declaratório nº 056, de 9/10/2008, nos autos do processo n.º 10730.010801/2007-77;

(b) acionistas e diretores durante o período de movimentação financeira eram interpostas pessoas: Grapeview Overseas Holding Corporation (99% do capital), Paulo Roberto Godoy Schumacher (Diretor) e Renato Pereira Gomes (1% do capital);

(c) os atuais acionistas, que entraram na sociedade em 26/01/2006 (ata registrada somente em 22/08/2007), **Sr. Lineu Gonçalves da Costa** (trabalhou como porteiro de edifício situado em Campinas-SP entre abril de 1996 a dezembro de 2006) e o **Sr. Gottfried Kurd Riecken** (aposentado que trabalhava na indústria de papel no estado de São Paulo) faleceram, respectivamente, em 01/03/2007 e 12/04/2007;

(d) o interessado jamais teve funcionários contratados e/ou terceirizados;

(e) não recolheu qualquer tributo e contribuição administrado pelas antigas Secretaria da Receita Federal e da Receita Previdenciária;

(f) a fonte dos recursos ingressados na conta corrente do interessado seria proveniente da emissão e colocação no mercado de 445.000 debêntures subordinadas (sem garantia) no montante de R\$ 445.000.000,00;

(g) participaram diretamente das escrituras das emissões de debêntures, os diretores/funcionários do Banco Cruzeiro do Sul S.A ou de empresas do grupo. As duas primeiras emissões ocorreram em período já alcançado pela decadência;

(h) os adquirentes das 3ª e 4ª emissão de debêntures têm relação direta ou indireta com o Banco Cruzeiro do Sul S.A, pois parte das pessoas jurídicas são controladas diretamente pelos seus diretores; outras foram correntistas do banco, e o próprio presidente do banco, Sr. Luis Felipe Índio da Costa, na qualidade de pessoa física, adquiriu algumas debêntures;

(i) a procuradora do interessado, com poderes ilimitados, ainda que assinado com outro diretor, é a Sra. Ângela Celeste de Almeida Costa, funcionária do Banco Cruzeiro do Sul;

(j) a maior adquirente das debêntures (282.574), equivalente a R\$ 282.574.000,00, é a empresa BCS Asset Management, domiciliada no Uruguai, presidida pelo Sr. Luis Octavio Azeredo Lopes Índio da Costa, vice-presidente do Banco Cruzeiro do Sul, e representada no Brasil pelo Banco Itaú S.A;

(l) o Banco Itaú desconhecia os negócios efetuados pela BCS Asset Management com o interessado, por intermédio de seu gestor de carteira, o Banco Cruzeiro do Sul;

(m) somente após a solicitação da fiscalização, o Banco Itaú identificou créditos em conta corrente da BCS Asset Management, ocorridos em 13/07/2004 e 12/08/2004, relacionados à venda de títulos de renda fixa (DEBNC CRUZEIRO), efetuada via TED e por ordem do interessado, quando então, em consulta à CETIP, tomou conhecimento de que a operação identificada como DEBNC CRUZEIRO tratava-se, na verdade, de emissão de debêntures pelo interessado em 2002.

(n) a relação comercial entre o Banco Itaú e o BCS no âmbito dos serviços custodiantes e representação legal não incluía a prestação de serviços de representação em assembleias;

(o) não constam nas boletas de negociação apresentados pelo Banco Itaú, representante legal e custodiante do BSC, relativos aos resgates das debêntures, qualquer referência ao emissor, ou seja, ao interessado.

6. Após a quebra do sigilo fiscal, a fiscalização selecionou alguns créditos constantes do extrato bancário do interessado e intimou o Banco Cruzeiro do Sul S.A a apresentar os documentos comprobatórios que indicassem os beneficiários das saídas bem como as respectivas autorizações de emissão de DOC/TED.

7. De posse dos documentos, foram intimados os respectivos beneficiários, em total de 530 (quinhentos e trinta) pessoas físicas e jurídicas, para informar a relação mantida com o interessado que justificasse a remessa/pagamento efetuado.

8. Apenas dois intimados declararam ter mantido relações comerciais e/ou financeiras com o interessado: **Sr Armando José Teixeira da Luz**, funcionário do Grupo Cruzeiro do Sul, que ao fazer uma transação cambial, por intermédio de corretor de câmbio, recebeu R\$ 150.000,00 por conta e ordem de uma pessoa de que não se recorda o nome, valendo-se de uma empresa que alega desconhecer, e o **Sr. Arthur Caruso Junior** que alega que os valores ingressados em sua conta corrente foram oriundos de operações de resgate de debêntures, sem indicar a instituição financeira e/ou empresa que realizou a suposta transação de resgate de títulos.

9. Duzentos e trinta e um intimados não foram localizados e/ou responderam. Oitenta alegaram que fizeram e/ou receberam remessas do exterior. Duzentos e dezenove, que realizaram vários tipos de operações.

10. Apurou-se ainda que a maioria dos TED e DOC encaminhados pelo Banco Cruzeiro do Sul indicava como remetente não o titular das contas correntes (o interessado), mas o próprio banco.

11. Das infrações.

12. PAGAMENTOS SEM CAUSA/OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA.

13. Ante a ausência de relação de causalidade, além de não restar comprovada a necessidade, os pagamentos e créditos realizados pelo interessado, sob a determinação e/ou autorização dos diretores do Banco Cruzeiro do Sul, foram considerados como pagamentos a beneficiários sem causa, na forma disposta no art. 674, §1º do RIR/1999.

14. Os pagamentos foram listados individualmente às fls. 85/87 e totalizam em:

31/05/2004	R\$ 9.691.952,30
30/06/2004	R\$ 1.736.035,01
31/08/2004	R\$ 15.440.017,50

15. **REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO E FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRF.**

16. Conforme pactuado, as debêntures renderiam ao investidores 110% do CDI, todavia, nos boletos fornecidos pelo Banco Itaú S/A, representante legal da BCS ASSET MANAGEMENT, comparando-se as datas de compra e de venda dos títulos constata-se que a remuneração pactuada não foi considerada por ocasião dos respectivos resgates, o que resultou na redução indevida da base de cálculo do IRF incidentes sobre os ganhos nessas operações.

17. Constatado que o IRF não foi retido nem recolhido, com base nas taxas de CDI fornecidas pelo CETIP, e dos dados extraídos dos boletos das operações, foram calculadas as bases de cálculo corretas (fls. 93/96) e, com fulcro nos arts. 778, 789 c/c 785 do RIR/1999, exigido de ofício o imposto devido.

31/01/2004	R\$ 2.832.928,28
31/05/2004	R\$ 77.828,68
30/06/2004	R\$ 23.188,88
31/07/2004	R\$ 3.551.057,65
31/08/2004	R\$ 2.020.048,44
30/09/2004	R\$ 2.220.764,82
31/10/2004	R\$ 1.636.146,18

18. **Da imputação da responsabilidade tributária.**

19. A fiscalização apurou que os ingressos de recursos nas contas correntes do interessado no ano calendário de 2002 se originaram de transferências do investidor não residente, BCS ASSET MANAGEMENT, cujo diretor-presidente é o Sr. Luis Octavio Azeredo Lopes Índio da Costa, vice-presidente do Banco Cruzeiro do Sul S/A.

20. Apurou ainda que o diretor do Banco Cruzeiro do Sul internou recursos oriundos do exterior destinando-os as aplicações em debêntures emitidas por uma sociedade sem qualquer capacidade econômica, restando claro que assim procedia pois sabia que tais recursos jamais poderiam ser movimentados pelos sócios do interessado, dado que tais pessoas, Sr. Paulo Roberto Godoy Schumacher e Renato Gomes Pereira, eram apenas interpostas pessoas de cujos nomes os diretores da instituição financeira se utilizaram.

21. O presidente e o vice-presidente do Banco Cruzeiro do Sul foram os gerentes e administradores de todos os recursos ingressados nas contas correntes do interessado, porquanto praticaram todos os atos de gerência necessários à aplicação de recursos, à movimentação de contas correntes e ao crédito em conta de pessoas que receberam recursos oriundos do exterior, sob a forma de remessa via cabo.

22. Diante do exposto, no que se refere à primeira infração, foi imputada responsabilidade tributária, com fulcro nos arts. 121, I, c/c 135, III do CTN, às seguintes pessoas:

Luis Felipe Índio da Costa	Presidente do Banco Cruzeiro do Sul S/A
Luis Octávio Azeredo Lopes Índio da Costa	Vice Presidente do Banco Cruzeiro do Sul S/A e presidente do BCS ASSET MANAGEMENT.

23. Relativamente à segunda infração, foi imputada responsabilidade tributária às mesmas pessoas abaixo elencadas, destacando-se que a responsabilidade tributária solidária é imputada ao Banco Itaú, na forma disposta no art. 121, II c/c 124, II do CTN. Termo de sujeição passiva solidária às fls. 105/106.

Luis Felipe Índio da Costa	Presidente do Banco Cruzeiro do Sul S/A
Luis Octávio Azeredo Lopes Índio da Costa	Vice Presidente do Banco Cruzeiro do Sul S/A e presidente do BCS ASSET MANAGEMENT.
Banco Itaú S/A	Representante legal e custodiante do investidor não residente BCS ASSET MANAGEMENT.

24. **Da multa qualificada.**

25. Em face da ação dolosa, foi aplicada a multa qualificada disposta no inciso III, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, e formalizada a representação fiscal para fins penais.

26. **Da ciência do lançamento.**

27. O interessado foi cientificado do lançamento por meio de edital, afixado na DRF/NITERÓI/RJ no período de 09/11/2009 a 25/11/2009 (fl.405). Os responsáveis tributários e solidários, por via postal (fls.397 e 116).

Apresentaram impugnação ao lançamento, em conjunto, os Sres. Luis Felipe Índio da Costa e Luis Octávio Azeredo Lopes Índio da Costa, a quem foi imputada responsabilidade tributária com base nos arts. 121, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional; e o Banco Itaú, a quem foi imputada responsabilidade solidária com base nos arts. 121, II, e 124, II, desse mesmo código.

A DRJ/RJ1 deu parcial provimento às impugnações, em decisão que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

NULIDADE

Comprovado que o auto de infração formalizou-se com obediência a todos os requisitos previstos em lei e que não se apresentam nos autos nenhum dos motivos de nulidades apontados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, descabem as alegações do interessado.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Aos lançamentos por homologação, do qual se submete o imposto de renda retido na fonte, a decadência do direito de lançar ocorre após 5 anos a contar do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando então o termo inicial desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES.

São pessoalmente responsáveis pelo créditos tributários os efetivos gerentes da pessoa jurídica que praticaram atos não previstos no estatuto social da sociedade.

MULTA QUALIFICADA

É cabível a imposição de multa de ofício qualificada de 150% restando demonstrado o evidente intuito de fraude.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA LANÇADA COM O TRIBUTO.

A multa de ofício lançada com o tributo também se enquadra no conceito de débito para com a União, sujeitando-se a incidência de juros Selic se não for paga tempestivamente.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2004

PAGAMENTO SEM CAUSA.MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Consolida-se, administrativamente, matéria tributária não expressamente impugnada.

RESGATE DE DEBÊNTURES. BASE DE CÁLCULO DO IRRF.

A base de cálculo do IRRF é constituída pela diferença positiva entre o valor efetivo de resgate da debênture, ainda que inferior ao pactuado, e o valor de aplicação.

OPERAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADA POR DOMICILIADOS NO EXTERIOR.RESPONSÁVEL PELA RETENÇÃO E PAGAMENTO DO IMPOSTO.

Nos termos do art. 785 do RIR/1999, o responsável pela retenção e pagamento do IR incidente sobre rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa realizadas por investidor estrangeiro é a pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos rendimentos.

Exclui-se da exigência os valores comprovadamente já recolhidos pelo representante legal do investidor estrangeiro.

Essa decisão foi objeto de recurso de ofício pela DRJ; houve sua publicação através de edital afixado em 14/05/2010 para ciência da pessoa jurídica interessada (fls 458) e intimação pelo correio em 19/05/2010, para o Sr. Luis Felipe Índio da Costa (AR fls 464) e para o Sr. Luis Octávio A. L. Índio da Costa (AR fls 468).

O Recurso Voluntário conjunto desses senhores foi protocolado em 16/06/2010 (fls 472), tempestivamente, portanto. Suas alegações recursais correspondem em sua maioria ao que foi argüido na impugnação, de forma que a síntese realizada abaixo aproveita o texto elaborado pela DRJ, que sofreu pequenas alterações:

- preliminarmente, cerceamento de defesa, posto que o Sr. Luis Felipe Índio da Costa teve negado o seu acesso aos autos, impossibilitando-o de ter pleno conhecimento da documentação que instruiu o mandado de procedimento fiscal **antes** da lavratura do auto de infração e da imposição da multa;

- em relação à segunda imputação (resgate das debêntures), e tendo em vista o afastamento da multa qualificada, encontram-se extintos por decadência os créditos do IRRF relativos aos meses de janeiro, maio, junho, julho, agosto, setembro e outubro de 2004, com base no §4º do art. 150 do CTN;

- relativamente ao IRF exigido em função da primeira imputação (pagamento sem causa), tendo em vista o afastamento da multa qualificada (pleiteado) e o pagamento antecipado de tributo, estariam decaídos os créditos relativos aos períodos base de maio, junho e agosto de 2004;

- o afastamento da exigência constante da 2ª imputação pela DRJ mostra a leviandade a ação fiscal levada a efeito em face da empresa (5284) e dos recorrentes;

- a empresa 5284 Investimentos existe desde 1999, manteve conta no banco Unibanco, antes de manter qualquer relação com os recorrentes emitiu duas séries de debêntures no valor de R\$ 45.000.000,00, era gerida pelos mesmo corpo diretor;

- a empresa 5284 Investimentos S.A. apresentou impugnação nos autos do PAF 15540.000.744/2008-50, em que seus argumentos foram acolhidos pela DRJ;

- não restou provado qualquer ato realizado pelos impugnantes que pudesse configurar a relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária prevista no art. 121, I, do CTN;

- conforme termo, a tentativa infrutífera de lhes imputarem a responsabilidade tributária seria decorrente de supostos atos de gestão da empresa 5284 Investimentos S/A, cuja única prova trazida aos autos é a de que esta empresa teria mantido uma conta corrente na instituição financeira, e que esta a assessorou nas 3ª e 4ª emissão de debêntures, em cujas dependências trabalhavam os impugnantes, ou empregados e advogado prestador de serviços daquela instituição financeira;

- não foi produzida no longo termo de constatação e imputação de responsabilidade tributária qualquer prova de que os impugnantes teriam qualquer interesse comum na realização do IRRF objeto da exigência;

- a ilação de que empregados ou pessoas ligadas ao Banco Cruzeiro do Sul teriam gerido a empresa 5284 Investimentos S/A, objetivando o repatriamento de ativos ocultos mantidos no exterior, é incongruente com a existência de interesse comum, na medida em que os impugnantes não são e não foram os beneficiários diretos ou indiretos dos alegados pagamentos indevidos;

- se o interesse era o repatriamento de ativos ocultos mantidos no exterior pelo Presidente de Vice-presidente do Banco Cruzeiro do Sul S/A, como se explicaria o efetivo resgate das debêntures e o retorno destes ativos para o exterior?

- não é crível que apenas por praticarem atos exclusivamente relativos a terceira e quarta emissão de debêntures, na qualidade de testemunhas ou como advogado responsável pela lavratura dos instrumentos, cuja assessoramento na estruturação financeira da operação foi feita pelo Banco Cruzeiro do Sul S/A, se permita a imputação de responsabilidade tributária nos termos do art. 135, I e II do CTN;

- a empresa 5284 Investimentos S/A, além de pré-existente aos fatos arrolados, mantinha intensa atividade, sendo correntista do banco Unibanco S.A, havendo inclusive emitido duas séries anteriores de debêntures com valores absolutamente significativos;

- a empresa 5284 Investimentos S/A existia desde 1999, manteve conta corrente no Banco Unibanco S/A, emitiu duas séries de debêntures quando era gerida pelo mesmo corpo diretor (Sr. Shumacher e Sr. Pereira Gomes) e somente em 2002 abriu conta corrente junto ao Banco Cruzeiro do Sul S/A, logicamente por conta da assessoria prestada na escrituração das 3ª e 4ª emissão de debêntures;

- não há qualquer nexo de causalidade entre os atos praticados pelos impugnantes estritamente relacionados à 3ª e 4ª emissão de debêntures e os que tenham resultado nos créditos correspondentes a obrigações tributárias supostamente inadimplidas pela empresa 5284 Investimentos S/A;

- não foi identificada pela autoridade fiscalizadora qualquer ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;

- os indícios apontados pela fiscalização se resumem a quatro respostas às intimações que absolutamente evasivas nadam comprovam, além de demonstrar sua imaterialidade frente ao total de 530 intimações e ao movimento aproximado de R\$ 44.000.000,00, ocorrido em 2004, na conta corrente da empresa 5284 Investimentos S/A;

- é impossível do ponto de vista lógico que os impugnantes fossem uma das pessoas elencadas no art. 135 do CTN para que os configurassem como responsáveis tributários;

- nos autos do processo 15540.000744/2008-50, cuja origem da imputação de responsabilidade aos ora impugnante tem como base o mesmo indigitado termo de constatação e imputação de responsabilidade tributária, foi prolatada decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, acórdão nº 12-23964, onde a 2ª Turma de Julgamento aprecia e acolhe a impugnação apresentada pelos Srs. Renato Pereira Gomes e Paulo Roberto Godoy Schumacher;

- as Sra Angela Celeste de Almeida Costa e Maria Luisa Garcia de Mendonça não eram diretoras do Banco Cruzeiro do Sul S/A à época da aposição de suas assinaturas na escritura de emissão de 3ª série de debêntures;

- não é verdade a afirmação de que a Sra Angela Celeste de Almeida Costa assinava como procuradora, ou seja, praticava atos de gestão, pois apenas assinava como simples testemunha;

- o simples fato de o Sr Luis Fernando Pinheiro Guimarães, integrante de renomado escritório da advocacia, ter apostado sua assinatura em um documento, provavelmente por ele redigido, como advogado, não consubstancia ato de gestão na empresa 5284 Investimentos S/A;

- o endereço eletrônico da Sra Maria Luisa Garcia de Mendonça consta na ficha de cadastro de participante nº 1 para registro no CETIP, uma vez que era funcionária da instituição financeira que assessorou a estruturação da operação das 3ª e 4ª emissão de debêntures e que não significa absolutamente qualquer relação de causalidade com a gestão da empresa 5284 Investimentos S/A;

- o simples ato de aposição de assinatura feito pela testemunha documentária não implica em ato de gestão ou sequer reclama a presença do signatário do ato reportado no documento, entendimento já manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça;

- o fato de parte significativa das debêntures haverem sido adquiridas por empresas ou pessoas jurídicas ligadas direta ou indiretamente ao Banco Cruzeiro do Sul S.A não significa absolutamente nada e não consubstancia qualquer prova de que os impugnantes seriam gestores do interessado;

- há previsão no caput do art. 34 e parágrafo único do art. 36, ambos da Instrução Normativa nº 400, da Comissão de Valores Mobiliários de aquisição dos títulos mobiliários pela própria instituição financeira coordenadora da emissão desses títulos;

- questionar os investimentos feitos pela BCS Seguros S/A nas debêntures emitidas pelo interessado, empresa supostamente sem lastros tangíveis é mera ilação que não merece qualquer atenção, até porque tanto a aplicação como os respectivos resgates foram regularmente registrados nos extratos bancários tanto do BCS Seguros S/A (fls. 216/221) como do interessado (fls.223/228);

- relativamente aos investimentos feitos pelo Clube Cinco Platinum de Investimentos em Commodities, Luis Felipe Índio da Costa, Excim Importação e Exportação Ltda, apesar de arrolar as operações como dignas de suspeição, a fiscalização não traça qualquer comentário ou faz prova que abale a regularidade da operação;

- no tocante aos investimentos da BCS ASSET MANAGEMENT, a fiscalização omite a resposta dada pelo Banco Itaú S/A que expressamente reconhece que sabia desde o início acerca dos investimentos feitos na debêntures do interessado.

- as declarações feitas pelas empresas BANEX S/A e Rozelandia Brinquedos Ltda, destituídas de qualquer elemento de prova, referem-se as transferências ocorridas em julho de 2003 e julho de 2005, respectivamente, portanto não podem ser consideradas como provas a sustentarem responsabilidade tributária decorrente de fato gerador supostamente ocorrido no decorrer do ano de 2004, por conta do suposto pagamento injustificado realizado pelo interessado;

- os esclarecimentos prestados pelo Sr. Armando José Teixeira da Luz, destituído de qualquer elemento de prova, referem-se as transferências ocorridas em maio e agosto de 2003, portanto não podem ser consideradas como provas a sustentarem responsabilidade tributária decorrente de fato gerador supostamente ocorrido no decorrer do ano de 2004, por conta do suposto pagamento injustificado realizado pelo interessado;

- relativamente à segunda infração, o lançamento é nulo por erro de identificação do sujeito passivo;

- os impugnantes não podem figurar no pólo passivo, sequer por responsabilidade, uma vez que o imposto de renda na modalidade fonte o responsável pela obrigação de recolhimento do imposto, ainda que não tenha retido, é aquele que efetuou o pagamento do rendimento ao beneficiário final;

- nas operações de venda e resgate das debêntures emitidas pelo interessado, cuja aquisição foi feita pela BCS Asset Management e os pagamentos dos rendimentos pelo Banco Itaú S/A, o recolhimento e retenção do imposto devido cabe ao próprio Banco Itaú S/A, nos termos e para os efeitos do inciso IV, do parágrafo único do art. 19, da Instrução Normativa SRF nº 25/2001;

- improcede a imputação da multa qualificada em face da ausência de comprovação de dolo ou fraude ;

- é ilegal a cobrança de juros sobre a multa;

É o que havia para ser relatado.

Voto Vencido

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

Recurso Voluntário

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

Preliminar - Cerceamento do Direito de Defesa

O procedimento de fiscalização que antecede ao lançamento de ofício tem natureza inquisitória. Nesse momento, buscam-se elementos para formação do convencimento da Autoridade Fiscal, mas não há qualquer imputação ao sujeito passivo. Não havendo imputação, não há que se falar em defesa, muito menos em seu cerceamento.

Preliminar rejeitada.

Preliminar - Decadência

A autuação fiscal teve por base duas imputações diferentes, ambas lançadas com multa de 150%:

- Pagamento sem causa: fatos geradores 31/05/2004, 30/06/2004, 31/08/2004 (fl. 5).

- Falta de recolhimento de IRRF em aplicações financeiras de renda fixa (debêntures): fatos geradores 31/01/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004 e 31/10/2004 (fl. 6).

Os recorrentes tiveram ciência do auto de infração em 30/10/2009 (fls. 116 a 118).

Em relação a ambas as imputações propugnam pela redução da multa majorada, em razão do reconhecimento de inexistência de dolo, fraude ou simulação a justificá-la. Nesse caso, argumentam, todo o lançamento estaria fulminado pela decadência.

Para a aplicação da contagem do prazo decadencial, este CARF vem adotando o entendimento do STJ, manifestado no Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/01769940), relator o Ministro Luiz Fux, cujo julgamento, em 12 de agosto de 2009, foi submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008. É, portando, de observância obrigatória no âmbito deste colegiado, por força de disposição regimental.

O Acórdão em questão está assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 incorre, 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).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. (...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543 C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Em decorrência disso, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador quando há antecipação do pagamento, conforme artigo 150, § 4º do CTN. Por outro lado, 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, ele não é feito, inexistindo declaração prévia do débito, ou ainda, quando se verifica a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Em relação à imputação feita a título de pagamento sem causa (fatos geradores 31/05/2004, 30/06/2004, 31/08/2004), não houve qualquer antecipação de pagamento. Por isso, ainda que não houvesse caracterização de dolo, fraude ou simulação, matéria que será tratada adiante, a ausência de pagamento antecipado seria suficiente para protrair o início da contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, 1º/01/2005.

Não há, de fato, nenhuma indicação de que houve antecipação de pagamento e os recorrentes também não a alegam, portanto, o prazo decadencial teve início apenas em 1º/01/2005.

A avaliação da decadência quanto à segunda imputação, relativa à incidência sobre o resgate das debêntures, será efetuada na análise do recurso de ofício.

Rejeito a preliminar de decadência em relação à imputação feita a título de pagamento sem causa nos fatos geradores 31/05/2004, 30/06/2004 e 31/08/2004.

Mérito

Conforme restou comprovado no curso da fiscalização, no dia 09/10/2002, foi aberta uma conta-corrente em nome da empresa 5284 Investimentos S/A no Banco Cruzeiro do Sul.

Essa empresa possuía capital subscrito de R\$ 1.000,00 (um mil reais) e sua ficha cadastral não indica capacidade econômica do correntista ou de seus diretores (anexo XI, fls. 143/146).

A empresa não possuía sede, não possuía patrimônio, não exercia a atividade descrita em seus contratos, nunca teve um empregado registrado, entregava suas declarações fiscais sem resultado e seus sócios eram interpostas pessoas.

Apesar disso, no mesmo dia da abertura da conta (09 de outubro de 2.002), a sociedade teria movimentado, por meio de TED e DOC, cerca de R\$ 30.000.000,00, entre entradas e saídas (folhas 27/29 do anexo nº VI). Essa movimentação atípica para o nível econômico da empresa pode ser observada no decorrer dos anos-calendário de 2002 (R\$ 135.617.944,91), 2003 (R\$ 19.448.285,15) e 2004 (R\$ 44.582.653,88).

Nos anos de 2002 e 2003, em operações cuja formalização contaram com a participação de funcionários do Banco Cruzeiro do Sul, foram realizadas duas emissões de debêntures (3ª e 4ª emissões) no valor de R\$ 200.000.000,00 cada.

E quem são as pessoas que adquiriram essas debêntures, injetando recursos nessa empresa? O relatório fiscal apresenta a seguinte listagem (fls. 44):

Participaram da Assembléia Geral Extraordinária, como debenturistas da 3ª Emissão, as seguintes pessoas:

- a) BCS Asset Management 183.413 Debêntures*
- b) Clube Cinco Platinum de Investimentos 10.927 Debêntures*
- c) Excim Importação e Exportação Ltda 4.462 Debêntures*

Participaram da Assembléia Geral Extraordinária, como debenturistas da 4ª Emissão, as seguintes pessoas:

- a) BCS Asset Management 99.161 Debêntures*
- b) Clube Cinco Platinum de Investimentos 1.021 Debêntures*
- c) Lenatbru's Comércio e Diversões Ltda. 269 Debentures*
- d) BCS Seguros S/A 1.033 Debentures*
- e) Luis Felipe Índio da Costa 368 Debêntures*

Quanto a essas pessoas, destaco apenas algumas informações:

- A BCS ASSET MANAGEMENT: é pessoa jurídica domiciliada no Uruguai, tem como presidente um dos recorrentes, Sr. Luis Octavio Azeredo Lopes Índio da Costa, investiu R\$ 282.574.000,00.

- O Clube Cinco Platinum de Investimentos em Commodities: é um clube de investimentos administrado pelo Banco Cruzeiro do Sul e investiu nas debêntures R\$ 11.948.000,00.

- BCS Seguros S/A: é dirigida pelos recorrentes (Luis Felipe Índio da Costa e Luis Octávio Azeredo Lopes Índio da Costa) que são o Presidente e Vice-Presidente do Banco Cruzeiro do Sul. Investiu R\$ 1.033.000,00.

- Luis Felipe Índio da Costa: um dos recorrentes, investiu pessoalmente R\$ 368.000,00.

- Lenatbru's Comércio e Diversões Eletrônicas Ltda., inativa durante os anos-calendário de 2002 a 2004, que tem nos cadastros da RFB o mesmo endereço da sede da 5284 Investimentos S/A, e que tem também em comum com esta o senhor Renato Pereira Gomes (faz parte do controle societário da Lenatbru's e foi diretor da 5284 Investimentos S/A). Este investidor adquiriu debêntures no valor de R\$ 269.000,00.

- Excim Importação e Exportação Ltda., pessoa jurídica com sede no Brasil, também correntista do Banco Cruzeiro do Sul, adquiriu R\$ 4.462.000,00.

Assim, os adquirentes dessas debêntures ou integravam o grupo Cruzeiro do Sul ou eram correntistas do banco que tem esse nome. Para investimentos desse nível, além da disponibilidade de recursos, é necessário um certo grande grau de confiança, que nasce do domínio de informações. Logo, é razoável pressupor que essas pessoas detinham pleno conhecimento do que acontecia na empresa 5284, o que aponta, inequivocamente, para a responsabilidade dos recorrentes.

Nesse aspecto, interessante destacar que, em seu recurso voluntário (fls 535), os recorrentes mencionam como argumento de defesa que ao Banco Cruzeiro do Sul é vedada a emissão de debêntures por se tratar de instituição financeira. Essa informação sugere uma explicação para a utilização da empresa 5284 Investimentos S/A, como meio de garantir ao Banco aquilo que ele não poderia fazer sozinho: capitalizar-se através da emissão desses títulos.

De outro ponto, considero também digno de nota que, quando intimado a apresentar a documentação relativa à movimentação financeira da conta que tinha como titular a empresa 5284 Investimentos S/A, a surpreendente resposta dada pelo Banco (fls 142, vol. VI) foi:

Dessa forma, esta instituição, a fim de prestar o atendimento correto, obedecendo as necessidades do cliente, também acata as ordens, visando promover movimentações autorizadas em sua conta-corrente, utilizando-se de modernos instrumentos de comunicação, tais como: mensagens eletrônicas, fac-símile e telefone.

Inequivocamente, as transações solicitadas e autorizadas pelos clientes são confirmadas mediante a entrega ao mesmo de documento hábil (extrato) evidenciando toda e qualquer movimentação havida em sua respectiva conta. Dessa forma, é importante salientar que a aceitação do saldo por parte do cliente, configura consonância, ou seja, que as movimentações

em sua conta-corrente encontram-se em conformidade com suas solicitações.

Em razão do grande volume de dados e informações existentes em determinado período temporal de atendimento aos clientes, após observação de procedimentos anteriormente citados, essa Instituição, remete para arquivo inativo aqueles documentos obrigatórios, conforme exigências da regulamentação inerente ao mercado financeiro, especialmente àquelas emanadas pelo Banco Central do Brasil. Além disso, são mantidos todos os respectivos registros eletrônicos da movimentação ocorrida nas respectivas contas-correntes. Nesse contexto, podemos citar aqueles documentos necessários à correta identificação das respectivas origens e destinos dos recursos de sua clientela, bem como todos os registros que compõem as movimentações do extrato de formação dos seus saldos.

Ou seja, apesar da expressiva movimentação realizada nessa conta, cujos extratos demonstram operações diárias de milhões de reais, o Banco não pode atribuir a ninguém fora dos seus quadros a responsabilidade por ela, porque não há um único documento autorizando sua ocorrência.

Foi constatado também que as pessoas que receberam recursos originados dessas contas não tinham qualquer relação com a empresa que lhe emprestava seu nome (5284) e que parte dos Doc/Ted identificava o próprio banco como remetente.

Esses dados pontuados acima não esgotam o conjunto de informações carreados ao processo pela autoridade fiscal, mas reputo suficientes para demonstrar que a empresa 5284 Investimentos S/A possuía duas realidades: uma formal, representada por atos constitutivos vazios de significado prático (indicando uma sede inexistente, uma atividade não desenvolvida, sócios sem qualquer poder de fato ou participação na gestão da empresa); e uma material, toda ela revelada pela movimentação financeira na conta mantida no Banco Cruzeiro do Sul.

Quem exercia poder sobre essa atividade de fato, seja ela de que natureza for, eram os recorrentes, porque estavam vinculados à origem dos recursos advindos da emissão das debêntures e porque tinham controle sobre a Instituição Financeira na qual ocorreu a movimentação financeira.

Alegam eles que não há qualquer prova de seu vínculo com os fatos narrados no auto de infração. Não concordo com essa afirmação.

O processo está instruído com documentação rica em informações que apontam na mesma direção: a inexistência da pessoa jurídica 5284 nos termos em que constituída e sua utilização para captação de recursos via emissão de debêntures e a movimentação de vultosos valores no Banco Cruzeiro do Sul.

Nenhuma dessas atividades seria possível sem o aval dos dirigentes das entidades que adquiriram as debêntures e da instituição financeira que recebeu e movimentou os recursos. Como foi o Banco Cruzeiro do Sul quem realizou os atos materiais necessários à emissão das debêntures, não é crível que não tenham influenciado também a decisão das pessoas jurídicas não ligadas ao grupo, mas seus correntistas, que fizeram o mesmo investimento.

Se forem isoladamente considerados, os fatos comprovados nos autos pouco provam. Mas considerados em conjunto eles não deixam margem à dúvida quanto ao acerto das conclusões da fiscalização.

Nesse sentido, extraio do excelente voto do Conselheiro Antonio Bezerra Neto, em processo que enfrentava questão bastante semelhante à dos presentes autos, o que segue (Acórdão nº 1401-001.726):

Prova Indiciária

É sabido que a evidência que se infere a partir de um único ou poucos indícios deve ser aceita com a devida cautela, pois, o indício é apenas o ponto inicial para o aprofundamento das investigações.

Os indícios assim como as presunções são também considerados como provas no Direito tanto se vistos de forma objetiva, constituindo-se no conjunto de meios ou elementos destinados a demonstrar a existência ou inexistência dos fatos alegados, quanto subjetivamente falando, meio pelo qual o julgado normalmente se utiliza para formar convicção a respeito da existência ou não de um determinado fato ou situação.

Os indícios para ter força probante precisam possuir 2(duas) características importantes: Precisão ou economia (conduzem a poucas hipóteses ou apontam para poucas causas) e convergência (quando se encaixa com outro indício, conduzindo a uma mesma conclusão).

É claro que a hipótese que foi levantada em sede de fiscalização a partir dos elementos de prova colhidos poderia ter sido invalidada pelas informações prestadas tanto durante a fase inquisitorial como agora, em sede de recurso.

Mas não foi isso que ocorreu. O recurso não traz qualquer elemento que forneça uma justificativa plausível para as operações realizadas e centra esforços no protesto pela inexistência de qualquer ato pessoal praticado pelos recorrentes.

Quanto a esse argumento, estão cabalmente demonstradas relações de fato e de direito envolvendo as empresas por eles administradas. No exercício dessas funções, são de sua responsabilidade direta operações com o vulto daquelas relatadas nesse processo. Não lhes aproveita, portanto, essa espécie de negativa geral.

Reputo, portanto, suficientemente demonstrada a responsabilidade dos recorrentes pela movimentação financeira na conta titularizada pela 5284 Investimentos S/A no Banco Cruzeiro do Sul. Como toda a atividade conhecida dessa empresa se refere à essa movimentação, esses atos evidenciam que, de fato, exerciam a gestão da empresa.

Por outro lado, utilizar a estrutura do Banco Cruzeiro do Sul para a movimentação de conta de pessoa jurídica formada por interpostas pessoas constitui atividade contrária ao ordenamento jurídico. Por isso, entendo que, também em face dessa instituição, os recorrentes agiram de forma abusiva e contrária ao direito.

Como consequência, rechaço a tese levantada no recurso voluntário, de que a responsabilidade deveria ser atribuída ao Banco e não a eles. Quanto a esse aspecto, os atos evidenciados nesse processo revelam conduta dolosa e pessoa jurídica não tem vontade própria. Logo, a responsabilidade é pessoal de quem assim se comportou.

Nesse caso, os fatos geradores decorrem dos pagamentos sem causa e de pagamentos de rendimentos de aplicação financeira de renda fixa, operações de responsabilidade direta dos recorrentes. São, por assim dizer, seus autores mediatos.

Correto, nesse aspecto, o lançamento fiscal quando indicou como fundamento para a responsabilização dos recorrentes os arts. 121 e 135, III, do Código Tributário Nacional, uma vez que são, de fato em uma empresa e de direito na outra, os diretores/gerentes e não resta dúvida de que agiram com infração à lei:

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

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

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

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Por fim, cumpre registrar que o texto do recurso voluntário faz várias menções ao processo 15540.000744/2008-50, que teria por origem o mesmo termo de constatação e imputação de responsabilidade tributária, sugerindo que nesse seus argumentos foram acatados. No processo mencionado houve o reconhecimento da decadência, que teria ocorrido mesmo pela contagem do art. 173, I, do CTN, portanto a questão de fundo não foi examinada.

Com base no acima exposto, nego provimento ao recurso voluntário no que diz respeito à responsabilidade dos Sres. Luis Octavio Azeredo Lopes Índio da Costa e Luis Felipe Índio da Costa.

Nulidade do auto de infração por erro de identificação do sujeito passivo na segunda infração

Os recorrentes alegam que, em relação à falta de retenção de IR nos resgates das debêntures, haveria erro de identificação do sujeito passivo, uma vez que a responsabilidade seria de quem pagou o rendimento.

Esse argumento fica prejudicado pelo que foi tratado no tópico anterior, onde a responsabilidade pelos pagamentos foi-lhes diretamente atribuída.

Alegam também que, no caso das operações de venda e resgate realizadas com a BCS Asset Management, o recolhimento e retenção do imposto de renda caberia ao Banco Itaú S/A, que é o representante da pessoa jurídica estrangeira.

Essa alegação também é improcedente porque, conforme foi corretamente apontado pela decisão recorrida, o parágrafo único do art. 780 do RIR/1999, exclui a responsabilidade do representante legal, quando ela for atribuída a terceiro, como é o caso desse processo.

Nego provimento ao recurso voluntário também em relação à arguição de erro na identificação do sujeito passivo.

Improcedência da multa qualificada em face da ausência de comprovação de dolo ou fraude

Essa alegação também se encontra prejudicada, uma vez que se demonstrou acima a utilização de pessoa jurídica formada por interpostas pessoas. Com esse expediente, falseou-se a realidade, impedindo-se o pleno conhecimento de elementos relevantes do fato gerador tributário, conduta que se amolda na seguinte descrição:

Lei nº 4.502, de 1964

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.

Ilegalidade da cobrança de juros sobre multa

CARF: Acerca da aplicação do juros de mora sobre a multa, prevê a Súmula nº 5 do

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Na verdade, a jurisprudência desse colegiado foi pacificada no sentido do que decidiu o seguinte Acórdão:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010
ÁGIO. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO QUE
JUSTIFIQUE A AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO
SOCIETÁRIA PARA FUNDAMENTAR O ÁGIO COM BASE NA
RENTABILIDADE FUTURA. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.*

LAUDO POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.
A demonstração do fundamento econômico da mais valia paga deve ser contemporânea ao reconhecimento do ágio na escrita contábil do contribuinte. Embora a legislação não estabeleça a forma dessa demonstração, o corolário é que esta deva existir ao menos na data do registro da aquisição da participação societária, com vistas ao seu desdobramento contábil. Trata-se de requisito legal indispensável, à cargo do sujeito passivo para fruição do benefício fiscal estabelecido.
NEGÓCIO JURÍDICO. ABUSO DE DIREITO. INOPONIBILIDADE. QUALIFICAÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE POR NÃO CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE.

Negócio jurídico realizado mediante interpretação literal, sem a observância das regras tributárias é abusivo e não pode ser oponível ao Fisco, sujeitando ao infrator à multa de ofício de 75%. Descabe a qualificação da multa quando não caracterizado dolo específico ou fraude nos procedimentos.
FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n.11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional o imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.
A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de juros de mora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
 Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010
TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.
Tratandose de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicase à CSLL, por relação de causa e efeito, o mesmo fundamento do lançamento primário. (destaquei).

(Acórdão 1402-002.065, relatoria de Leonardo de Andrade Couto).

Não prospera o argumento dos recorrentes quanto à não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão do Recurso Voluntário

Com base em tudo o que foi exposto acima, conclui-se a análise das razões do recurso voluntário negando-lhe provimento.

Recurso de Ofício

A decisão de piso exonerou parte do crédito tributário ao reconhecer que houve pagamento pelo representante legal da empresa estrangeira, beneficiária do rendimento, de parte do valor relativo à segunda imputação: retenção no resgate de debêntures.

Quanto a essa matéria, transcrevo parte da decisão:

97. No que diz respeito ao custo de aquisição das debêntures, assiste razão ao Banco Itaú em afirmar que a fiscalização considerou, indevidamente, que as debêntures foram negociadas pelo seu valor nominal (R\$1.000,00). Muito embora não tenha localizado nos autos as notas de negociações emitidas por ocasião das compras efetuadas pela BCS ASSET MANAGEMENT, comprovei, por amostragem, que os custos de aquisição informados nas planilhas elaboradas pelo Banco Itaú (fls.306/308) correspondem aos valores creditados nas contas correntes do interessado.

98. Quanto aos valores de resgate, as cláusulas 3 (J) das Escrituras Particulares de 3ª (fl.39 do Anexo III) e 4ª (fl. 46 do Anexo III) Emissão de Debêntures, lavradas em 30/10/2002, estabelecem que as debêntures fazem jus a juros remuneratórios correspondentes a 110% (cento e dez por cento) das taxas de juros praticadas para os Certificado de Depósitos Interbancários (CDI).

99. Entretanto, conforme apurado pela fiscalização, os juros remuneratórios pagos foram inferiores ao pactuado, o que resultou em despesa financeira menor para o interessado e, conseqüentemente, base de cálculo menor do imposto de renda na fonte.

100. Inexiste nos autos qualquer comprovação de que a diferença entre os juros pactuados e pagos tenha sido transferido para o beneficiário a outro título, com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda na fonte.

101. Em sendo assim, considerando que nos termos do art.731 do RIR/1999 a base de cálculo do imposto é constituída pela diferença positiva entre o valor da alienação e o valor da aplicação, e que *ex-vi* do art.17, §2º da Instrução Normativa SRF nº 25/2001, para fins de incidência de imposto na fonte, a alienação compreende qualquer forma de transmissão da propriedade, bem assim a liquidação, o resgate, a cessão ou a repactuação do título ou aplicação, entendo que o valor de alienação das debêntures é o valor bruto que conta nos boletos de venda (fls.9/141 do Anexo XIV). Caso contrário, a prevalecer o entendimento da fiscalização, estaria-se exigindo o tributo sobre uma disponibilidade ficta.

102. O Banco Itaú trouxe à colação a planilha de fls.306/308 em que discrimina, por operação, valor de aquisição, de alienação, rendimento, o IRF recolhido e, por fim, o valor pago à BCS ASSET MANAGEMENT por meio de TED, que corresponde ao valor de alienação.

103. Os valores de aquisição já foram objeto de apreciação (§ 97) e os de alienação correspondem aos valores liquidados no CETIP. A remuneração, portanto, corresponde à base de cálculo do IR devido.

104. Os valores de IRF, ainda que não retidos pelo interessado, foram recolhidos pelo Banco Itaú, conforme Darf de fls.309, 311, 313, 315/317, 319, 321, 323, 325, 327, 329, 331, 333, 335, 337, 339, 341, 343, 345, 347, 349, 351, 353, 355, 357, 359, 361, 363, 365, 367, 369, 371, 373, 375, 377, 379, 381, 383, 385, 387, 389, 391, 393, confirmados às fls. 407/423.

De acordo com esse trecho da decisão recorrida, a fiscalização não apurou o efetivo valor de aquisição e resgate dos títulos, tendo adotado seu valor nominal como custo de aquisição e arbitrado, com base na taxa pactuada no contrato, o valor de resgate.

O banco Itaú, representante legal e custodiante dos títulos de renda fixa do não-residente, a quem foi atribuída responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado,

trouxe ao processo (impugnação a fls. 279 e ss) comprovação de pagamento de parte dele e apresentou planilha contendo o que alega serem os efetivos custos de aquisição e resgate. Apresentou também para a fiscalização os boletos de venda desses títulos, conforme reconhece o relatório fiscal a fls. 88.

Ao avaliar as informações trazidas pela instituição financeira, a fiscalização relata que os valores de liquidação são bastante inferiores aos valores pactuados, e que isso evidencia o intuito de redução do fato gerador.

Ocorre que a fiscalização não apresenta nenhum elemento concreto que demonstre que o valor de liquidação não seja efetivamente aquele apresentado pelo Itaú.

A DRJ afirma ter comparado, por amostragem, os valores apresentados pelo Banco como custo de aquisição e de alienação com o extrato da movimentação financeira da empresa fiscalizada, com o que teria confirmado a exatidão dos dados fornecidos.

Esse fato motivou a exoneração de parte de crédito tributário. Embora tenha conseguido apenas confirmar, também por amostragem, os valores de resgate apresentados pela Instituição Financeira, entendo por bem confirmar o entendimento da DRJ, pela convicção de que a fiscalização não apresentou, nessa matéria, elementos que justificassem desconsiderar os dados que lhe foram apresentados.

Com efeito, quando se decide em um procedimento que a substância deve prevalecer sobre as formas porque estas não correspondem à realidade, adotar o critério oposto, afastar a realidade (da movimentação financeira) para se agarrar às formas (o que estabelecido no contrato) é uma incoerência que precisa ser melhor justificada.

Após verificar os DARF apresentados com os valores apurados, concluiu a DRJ ter restado ainda o seguinte saldo a ser pago:

Data da operação	Código da operação	Rendimento	IR não recolhido(15%)
07/05/2004	10618392	2.964,99	447,75
10/05/2004	10618392	4.001,30	600,20
11/05/2004	10618392	6.404,04	960,61
		Total de maio	2.008,56
14/06/2004	10618392	3.762,95	564,44
		Total de junho	564,44
14/07/2004	10618392	9.839,18	1.475,88
16/07/2004	10618392	4.846,34	726,95
22/07/2004	10618392	13.356,20	2.003,43
22/07/2004	13167958	2.167,91	325,19
		Total de julho	4.531,45

Nego, portanto, provimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão recorrida, em relação à essa matéria.

Multa qualificada em relação à segunda imputação

Em relação à multa qualificada aplicada a esta infração, afirma a DRJ:

115. Relativamente à segunda infração, a multa foi fundamentada na redução dolosa da base de cálculo e na falta de retenção e recolhimento de IR incidente sobre ganhos nas operações com as debêntures.

116. Uma vez que ao analisar a infração afastou-se o entendimento da redução dolosa da base de cálculo, e mais, constatado o recolhimento parcial do IR incidente sobre os ganhos nas operações com as debêntures, conclui-se que inexistiu conduta material bastante para caracterização do evidente intuito de fraude, razão pela qual a multa de 150% deve ser cancelada.

Em relação a essa matéria sinto-me parcialmente inclinada a concordar com a decisão de piso, pois aqui, a redução dolosa da base de cálculo não ficou demonstrada. Ocorre porém que toda a operação está contaminada desde a origem pela utilização de pessoa jurídica com interpostas pessoas, falseando assim a realidade, o que evidencia intuito doloso. Esse fato, que é lembrado pela fiscalização ao longo de todo o relatório, é suficiente para justificar a manutenção da multa majorada, de forma que dou provimento ao recurso de ofício para restabelecer a multa de 150%.

Da análise da decadência relativa à segunda infração

Aqui retoma-se também a análise dos argumentos apresentados no Recurso Voluntário, onde se invoca erro da DRJ por reconhecer a decadência apenas dos fatos geradores de maio, junho e julho de 2004, quando o mesmo raciocínio deveria ser aplicado aos fatos geradores relativos a janeiro, agosto, setembro e outubro.

Essa omissão não ocorreu, porque, após a análise empreendida pela autoridade *a quo*, os únicos fatos geradores que restaram com exigência fiscal em relação a essa infração foram dos meses de maio, junho e julho de 2004.

Ante seu entendimento de que inexistiria fraude, dolo ou simulação, a DRJ reconheceu a decadência desses fatos geradores, julgando improcedente toda a exigência de IRF sobre os ganhos nas operações de debêntures.

Essa decisão, entretanto, merece reparo, tendo em vista o entendimento atualmente adotado, na linha do que decidido no Recurso Especial nº 973.733/SC, de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem estabelecida pelo art. 150, § 4º do CTN será adotada caso não haja fraude, dolo ou simulação e caso tenha ocorrido antecipação de pagamento.

Entretanto, conforme foi tratado no tópico anterior, entendo que toda a operação está contaminada pela ação dolosa consistente na utilização de pessoa jurídica com interpostas pessoas. Por isso, dou provimento ao recurso de ofício para restabelecer a exigência dos créditos constantes da planilha apresentada acima, relativa aos meses de maio, junho e julho.

Julgo oportuno lembrar que a responsabilidade do Banco Itaú foi totalmente afastada, já que cabia à fonte pagadora, e não ao representante, a obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento do IR, na modalidade fonte.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer dos recursos voluntário e de ofício para negar provimento ao primeiro e dar parcial provimento ao segundo, para restabelecer a exigência de IRRF sobre os rendimentos pagos no resgate de debêntures nos meses de maio, junho e julho de 2004, nos seguintes valores, respectivamente: R\$ 2.008,56, R\$ 564,44 e R\$ 4.531,45, e restabelecer a multa de 150% sobre eles.

assinado digitalmente

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

Voto Vencedor

Carlos Henrique de Oliveira - Redator

Em que pese a fundamentação escorreita e motivação bem apresentada, ousou, com a devida vênia, discordar parcialmente da ilustre Relatora.

A divergência de entendimento cinge-se ao recurso de ofício, ao qual, antecipo, nego provimento por concordar com a decisão de primeiro grau. Explico.

Como bem relatado, houve exoneração do crédito tributário representado pela multa qualificada incidente sobre o valor do pagamento realizado pelo Banco Itaú, representante legal da empresa estrangeira, beneficiária do rendimento, de parte do valor relativo à segunda imputação: retenção no resgate de debêntures. Assim motivou seu voto a Conselheira Relatora:

"Multa qualificada em relação à segunda imputação

Em relação à multa qualificada aplicada a esta infração, afirma a DRJ:

"115.Relativamente à segunda infração, a multa foi fundamentada na redução dolosa da base de cálculo e na falta de retenção e recolhimento de IR incidente sobre ganhos nas operações com as debêntures.

116.Uma vez que ao analisar a infração afastou-se o entendimento da redução dolosa da base de cálculo, e mais, constatado o recolhimento parcial do IR incidente sobre os ganhos nas operações com as debêntures, conclui-se que inexistiu conduta material bastante para caracterização do evidente intuito de fraude, razão pela qual a multa de 150% deve ser cancelada. "

***Em relação a essa matéria sinto-me parcialmente inclinada a concordar com a decisão de piso, pois aqui, a redução dolosa da base de cálculo não ficou demonstrada. Ocorre porém que toda a operação está contaminada desde a origem pela utilização de pessoa jurídica com interpostas pessoas, falseando assim a realidade, o que evidencia intuito doloso. Esse fato, que é lembrado pela fiscalização ao longo de todo o relatório, é suficiente para justificar a manutenção da multa majorada, de forma que dou provimento ao recurso de ofício para restabelecer a multa de 150%."** (destaquei)*

Não posso concordar com o argumento da íclita Conselheira. Como bem assevera a decisão de piso, na parte sob exame do lançamento, não há como se observar uma conduta dolosa quando - no caso concreto - houve o pagamento antecipado do tributo, o que de maneira cabal afasta a hipótese de fraude tributária.

Necessário recordar que a multa qualificada somente é cabível quando da conduta dolosa de fraude, sonegação ou conluio. Examinemos os conceitos mencionados.

O dolo, leciona Luiz Regis Prado (*Curso de Direito Penal Brasileiro*, 6ª ed. Ed. Revista dos Tribunais, p. 113), se observa quando

"(...) age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal do delito."
(negritamos)

Transportando para a seara tributária, podemos dizer que age dolosamente o contribuinte que conhecendo a incidência tributária, sabendo que determinada conduta enseja o fato gerador, dela procura se afastar, não com vista a não praticar o fato ensejador da incidência, mas sim, buscando de alguma forma, se escusar ao cumprimento da obrigação tributária.

Nesse sentido a dicção da Lei nº 4.502/64, que conceitua fraude como sendo toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador ou a reduzir as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do tributo devido.

Já a sonegação, nos dizeres legais, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte ou do crédito tributário.

Claro resta que a intenção do agente, do contribuinte é determinante para caracterização da fraude e da sonegação nos termos da Lei nº 4.502/64. E mais, deve ser provada pela Fisco.

Mas como a Autoridade Fiscal pode verificar a intenção do contribuinte, se a verificação do cumprimento das obrigações tributárias é realizada, praticamente sempre, tempos após o surgimento dessas obrigações?

Luís Eduardo Schoueri (*Direito Tributário*, 3ªed., Saraiva, pág. 790), ensina que sonegação, nos dizeres da Lei 4.502, pressupõe:

"falsidade: nesses casos, o que se pune não é o não pagamento, mas a declaração falsa, a omissão de informação ou declaração, (...)"

No tocante à fraude, a lição de Vasco Branco Guimarães, reproduzida por Paulsen (*Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 15ª ed., Livraria do Advogado Editora, p. 1117), nos auxilia:

***"A fraude fiscal pode ser definida como a conduta ilegítima tipificada que visa a obtenção indevida de vantagem mediante:
- não liquidação, entrega ou pagamento de prestação tributária; - aquisição de benefício fiscal indevido; - aquisição de qualquer outra vantagem patrimonial à custa de receitas tributárias"***

Ora, como se pode observar - no ponto que aqui se examina - que houve fraude sendo patente que existiu pagamento e que este foi realizado no montante devido, como aliás, reconhece a própria Relatora.

A conduta perpetrada pelo Recorrente, muito bem delineada pelo Fisco e valorada no voto, não atingiu este ponto do crédito tributário, o ponto que aqui se examina.

Logo, escoreita a decisão vergastada, que sobre o tema, assim se manifestou:

"116. Uma vez que ao analisar a infração afastou-se o entendimento da redução dolosa da base de cálculo, e mais, constatado o recolhimento parcial do IR incidente sobre os ganhos nas operações com as debêntures, conclui-se que inexistiu conduta material bastante para caracterização do evidente intuito de fraude, razão pela qual a multa de 150% deve ser cancelada. " (destaquei)

Do exposto, nego provimento ao recurso de ofício nessa parte.

Da decadência relativa à segunda infração

A decisão tomada acima, impacta diretamente a análise quanto à decadência que se fará a partir de agora.

Recordemos a decisão de piso sobre o tema (fls.440):

"47. Com relação à segunda infração, cujos fatos geradores ocorreram em 31/01/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004 e 31/10/2004, o Banco Itaú na qualidade de representante no Brasil do investidor não-residente BCS Asset Management, apresentou os Darf de fls. 309/393 para comprovação de recolhimento do IRRF.

48. Aplicando-se a regra contida no art.150, § 4º, do CTN, com exceção do fato gerador ocorrido em 31/10/2004, já teria ocorrido a decadência. Entretanto, em face do lançamento da multa qualificada, a análise da decadência deve ser sobrestada até que a multa seja apreciada.

(...)

117. Da análise da decadência ante o afastamento da multa qualificada.

118. Afastada a multa qualificada, a análise da decadência relativa a segunda infração, sobrestada no parágrafo 48, segue o seu curso.

119. Desta forma, nos termos do art. 150, § 40 do CTN, reconhece-se que os fatos geradores ocorridos em maio, junho e julho de 2004 já foram alcançados pela decadência, por conseguinte, improcede a exigência de IRF sobre os ganhos nas operações de debêntures." (destaquei)

Como bem explicitado na decisão recorrida de ofício, **uma vez afastada a conduta fraudenta imputada pela Autoridade Lançadora, como visto no item anterior que**

versa sobre o mesmo ponto do lançamento, exsurge a aplicabilidade do artigo 150, § 4º, do CTN para a contagem do prazo decadencial, posto que comprovado o pagamento antecipado.

Assim, fica comprovado o acerto da decisão de piso, vez que os fatos geradores ocorrido de maio a julho de 2004 foram alcançados pela decadência, em razão da ausência de conduta que comprove a fraude ou sonegação por parte do sujeito passivo, o que atrai a aplicabilidade da regra de contagem do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional..

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão recorrida em sua integralidade.

assinado digitalmente

Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado.