



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

**Processo nº** 16327.004438/2002-94  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-003.296 – 2<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de março de 2016  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** SIEGFRIED LUDWIG ARTHUR DRECHSLER  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

## Exercício: 1998

## ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ASPECTO MATERIAL. VÍCIO.

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo.

A relação jurídica entre Fisco e Contribuinte é diversa da relação jurídica entre Fisco e Responsável e não se pode confundi-las.

No caso a pessoa jurídica não registrou o recebimento em sua contabilidade, não apurou o tributo devido e o depósito dos valores foi feito em conta corrente do sócio, e não da empresa, por conta de peculiaridades observadas. Mas isso não transfere a sujeição passiva direta, na autuação.

## PRINCÍPIO CONTÁBIL DA ENTIDADE. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. PESSOA FÍSICA. PESSOA JURÍDICA.

O princípio da entidade afirma a autonomia patrimonial, ou seja, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas ou uma sociedade de qualquer natureza ou finalidade. Na prática, comprova-se a eficácia do princípio da entidade pelo fato de que a empresa apresenta sua declaração de Imposto de Renda e seus sócios apresentam, cada um, sua própria declaração.

## Recurso Voluntário Provido.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro EDUARDO DE OLIVEIRA, que negava provimento.

*Assinado digitalmente*

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Eduardo de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Martin da Silva Gesto, Wilson Antônio de Souza Corrêa (Suplente Convocado) e Márcio Henrique Sales Parada.

## Relatório

Em desfavor do contribuinte em epígrafe foi lavrado Auto de Infração relativo ao **Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, do exercício de 1998**, ano calendário de 1997, onde lhe foram exigidos **R\$ 29.001,22** a título de imposto, acrescido de multa de ofício proporcional, no percentual de 75% e de multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento antecipado a título de carnê-leão, mais juros de mora calculados pela taxa Selic.

No Termo de Verificação Fiscal, que consta da folha 65 e seguintes, narra a Autoridade Fiscal responsável pelo feito, em suma, que a partir de pedido de informação oriundo da Administração Tributária da Alemanha, baseado no acordo celebrado entre o Brasil e aquele país, verificou que houve depósitos em conta bancária mantida no exterior pelo contribuinte em questão, sem que tais valores tenham sido declarados ou tributados no Brasil. Copio do Termo:

*0 Memorando SRF/ASAIN nº 99 de 14/06/1999 relata que no curso de auditoria fiscal na empresa alemã GSA Gesellschaft fuer Sondermaschinen und Automationsanlagen mbH, verificou-se que no ano de 1997, a GSA efetuou pagamentos por comissões contratadas a sociedade brasileira , no "Sparkasse Roth-Schwalbach", Mittelfranken, 91152 Roth, conta bancária nº 488916., código de distribuição 764.500.00, valores recebidos pelo Sr. Siegfried Ludwig Arthur Drechsler.*

*0 memorando relata ainda que a Administração Tributária agradeceria que verificássemos, se os pagamentos foram declarados no Brasil, como rendimentos tributáveis da sociedade Maquidrex Comércio de Máquinas Ltda, ou, pelo contrário, não o foram, mas sim repassados total ou parcialmente a terceiros.*

Esclarece ainda que documentos de pagamentos bancários enviados pelo Fisco alemão mostram valores recebidos por Siegfried Drechsler em 19.02.1997 e 11.06.1997.

Inconformado com o lançamento tributário, o Contribuinte apresentou Impugnação, conforme fl. 68 e seguintes, onde alegou, em resumo: a) que houve cerceamento do direito de defesa, uma vez que o lançamento baseou-se em documentos redigidos em alemão, sem tradução para o vernáculo; b) a empresa da qual este contribuinte é proprietário comprovou não ter recebido tais valores e exigir o imposto de seu proprietário com base na informação de depósito bancário na conta corrente em instituição financeira estrangeira lhes parece desconsiderar os princípios fundamentais exigidos no artigo 142 do CTN. Pugnou ainda pela consideração de eventuais valores pagos a título de tributo no exterior, com base na inteligência dos tratados para evitar a bitributação internacional.

Sua manifestação foi conhecida e tratada pela DRJ II em São Paulo/SP que, em suma, dispôs:

a) afastou a preliminar de cerceamento de defesa por falta de tradução da documentação, considerando que o contribuinte nasceu e viveu na Alemanha até os 22 anos, além de manter negócios naquele país, o que lhe dá pleno conhecimento do idioma, além de haver referências expressas em português, nos autos;

b) entendeu que são tributáveis rendimentos recebidos no exterior, cujo recebimento está comprovado por meio de documentação hábil e idônea e que "*se os valores em questão correspondessem a serviços prestados pela empresa Maquidrex Comércio de Máquinas Ltda, tal fato poderia ser facilmente demonstrado pelo contribuinte mediante prova da transferência dos referidos valores de suas contas bancárias para a conta da empresa*";

c) disse que a possibilidade de compensação de imposto pago/retido no exterior depende de comprovação, a cargo do contribuinte, de ter assumido o ônus.

Por fim, considerando a retroatividade benigna da lei que define penalidades menos severas, entendeu por reduzir a multa isolada de 75% para 50%. Dessa feita, deu-se a decisão de 1ª instância, para considerar procedente em parte o lançamento.

Cientificado em 28/05/2013, conforme Aviso de Recebimento na folha 115, o Contribuinte apresentou recurso voluntário em 10/06/2013, com protocolo na folha 116.

Em sede de recurso, manifesta-se, em sede preliminar, novamente pela nulidade formal da autuação, em vista da existência de documentos em língua estrangeira que acarretariam cerceamento de defesa; e pela prescrição intercorrente do crédito tributário, haja vista o processo tramitar há mais de dez anos. No mérito, argui que os documentos enviados pelo Fisco alemão não são suficientes para estribar a autuação no Brasil; a empresa Maquidrex comprovou não ter recebido os valores indicados; a exigência do imposto de seu proprietário fere o CTN. Alega que não há como o Fisco brasileiro exigir integralmente o tributo sem compensar o tributo retido pelo Governo alemão.

PEDE a nulidade do Auto de Infração por vício formal; o reconhecimento da prescrição intercorrente e, caso superadas as preliminares, que seja declarada a improcedência da ação fiscal por inexistência de infração praticada pelo contribuinte.

É o relatório.

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

Conheço do recurso, uma vez que tempestivo, conforme relatado, e com condições de admissibilidade.

A numeração de folhas a que me refiro a seguir é a existente após a digitalização do processo, transformado em meio magnético. (formato *.pdf*)

O princípio da entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, ou seja, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.

Segundo esse princípio, o patrimônio da empresa (entidade) não se confunde com o dos seus sócios ou proprietários.

Portanto, a Contabilidade da empresa regista somente os atos e os fatos ocorridos que se refiram ao patrimônio da empresa, e não os relacionados com o patrimônio particular de seus sócios.

Na prática, comprova-se a eficácia do princípio da entidade pelo fato de que a empresa apresenta sua declaração de Imposto de Renda e seus sócios apresentam, cada um, sua própria declaração.

Nestes autos, observo que a Administração Tributária estrangeira solicitou informações e apontou eventual recebimento de numerário pago por empresa sediada na Alemanha à pessoa jurídica Maquidrex Comércio de Máquinas Ltda, CNPJ: 68.147.198/0001-74. Vejamos no Memo Cofis/Dimei (Divisão de mercado financeiro e assuntos internacionais da Coordenação Geral de Fiscalização), que consta da folha 11, tal constatação:

*Assunto: Acordo Brasil – Alemanha*

*Pedido de Informações*

*MAQUIDREX Comércio de Máquinas Ltda*

*CNPJ 68.147.198/0001-74*

*Encaminhamos para conhecimento e providencias cabíveis,. Memorando SRF/Asain nº 99, de 14 de junho de 2002, com pedido de informações da Administração Tributária alemã, ao abrigo do acordo para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal, a respeito da situação fiscal da empresa em epígrafe (sublinhei)*

O mesmo repetindo-se no Memorando/SRF/Asain (assessoria de assuntos internacionais da RFB), na folha 12 e nos documentos enviados pela Administração alemã (apesar de redigidos em língua estrangeira), nas folhas 13 a 20.

O próprio Auditor Fiscal, no Termo de Intimação que consta da folha 7, disse o seguinte, a partir do que apurou dos documentos enviados pela Administração Tributária requerente:

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

Autenticado digitalmente em 31/03/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 31

/03/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 04/04/2016 por MARCO AURELIO DE

OLIVEIRA BARBOSA

Impresso em 15/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No curso de auditoria fiscal na empresa alemã GSA Gesellschaft für Sondermaschinen und Utomationsanlagen mbH, verificou-se que no ano de 1997, a GSA efetuou pagamentos por comissões contratadas em nome da sociedade brasileira MAQUIDREX Comércio de Máquinas Ltda, no "Sparkasse Roth-Schwalbach", Mittelfranken, 91152 Roth, conta bancária nº 488916, código e distribuição 764.500.00

(...)

Documentos de pagamentos bancários mostram valores recebidos por Siegfried Drechsler em 9.02.1997 e 11.06.1997.

Documento de depósito no Sparkasse Roth-Schwalbach", Mittelfranken, 91152 Roth, conta bancária ° 488916, código de distribuição 764.500.00 em nome do Sr. Drechsler datado 19/02/1997.

Documento de depósito no Sparkasse Roth-Schwalbach", Mittelfranken, 91152 Roth, conta bancária ° 488916., código de distribuição 764.500.00 em nome do Sr. Drechsler datado 11/06/1997.

O que se depreende dos autos é que a empresa brasileira recebeu pagamentos efetuados pela empresa alemã, com quem mantinha relações comerciais. Entretanto, não havendo, na Alemanha, conta corrente bancária em nome da pessoa jurídica, os pagamentos foram depositados em conta corrente em nome de seu sócio, Siegfried Drechsler, que, nascido na Alemanha, transferiu-se para o Brasil e manteve relações estreitas com aquele país, como por exemplo a existência de conta bancária.

Mas é de se questionar: quem é o contribuinte, no caso? Aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação principal, nos termos do artigo 121 do CTN? Ou seja, quem celebrou contrato de prestação de serviços com a empresa alemã, serviços esses que motivaram os pagamentos que enfim constituem rendimento tributável?

Parece-me que claramente a resposta recai sobre a pessoa jurídica Maquidrex Ltda, com CNPJ então ativo, escrita fiscal e comercial, emissora de Notas Fiscais e sujeito passivo diverso da pessoa de seus sócios, como se observa nos documentos de folhas 26 e seguintes, principalmente no Termo de Intimação Fiscal.

A pessoa jurídica não registrou o recebimento em sua contabilidade, não recolheu o tributo devido e o depósito dos valores foi feito em conta corrente do sócio, e não da empresa, por conta das peculiaridades acima observadas. Mas isso não transfere a sujeição passiva.

Para fatos ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº 9.430, de 1996, no art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente. Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Mas não foi esse o fundamento apontado para a autuação, como se pode observar do enquadramento legal expresso no Auto de Infração, e conhece-se a origem

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.  
Autenticado digitalmente em 31/03/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 31

/03/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 04/04/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA

Impresso em 15/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, os depósitos efetuados na conta corrente do sócio referem-se a pagamentos feitos à empresa Maquidrex. Se o sócio apropriou-se do dinheiro, não o repassando à empresa, poderia ser “responsável” nos termos dos artigos 135 e 137 do CTN, mas “contribuinte”, no caso, é a empresa Maquidrex, que deveria ter sido identificada e eventualmente tributada, em regular procedimento fiscal. A relação jurídica entre Fisco e Contribuinte é uma relação diversa da relação jurídica entre Fisco e Responsável e não se pode confundi-las.

Diz o artigo 142, do CTN:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.(sublinhei)*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Colho na doutrina de Regina Helena Costa:

*Os aspectos pessoal e quantitativo compõem o chamado "consequente" da hipótese de incidência tributária, isto é, descrita a materialidade e indicadas as coordenadas espacial e temporal do fato no antecedente da norma, exsurge uma relação jurídica mediante a qual um sujeito possui o direito de exigir o tributo e outro sujeito o dever de pagá-lo (aspecto subjetivo), apontando-se o valor da prestação correspondente (aspecto quantitativo).(COSTA. Regina Helena, Curso de Direito Tributário, 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 2012, p. 205)*

Isso porque o artigo 142 do CTN dispõe que o ato de lançamento constitui-se na atividade atinente à autoridade administrativa para: verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável (antecedentes), calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo (consequentes). Portanto, esses elementos constituem-se em aspectos da hipótese de incidência tributária.

Existe uma interminável discussão doutrinária sobre a natureza do lançamento, se ato constitutivo ou declaratório. Kiyoshi Harada diz que "*o legislador brasileiro ... fixou-se na tese que ele tem efeito meramente declaratório da obrigação tributária, mas constitutivo do crédito tributário.* (*Direito Financeiro e Tributário*, 24ª ed., p. 576).

De qualquer forma, seja qual corrente se abrace, o lançamento deve tornar líquida, certa e exigível a obrigação que o pressupõe. Lembremo-nos que o artigo 139, do CTN diz que "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta."

Salvo algumas situações expressamente previstas em lei, como por exemplo o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que autoriza a Autoridade Administrativa a presumir a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem não seja demonstrada com documentação hábil e idônea pelo contribuinte regularmente intimado,

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

Autenticado digitalmente em 31/03/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 31

/03/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 04/04/2016 por MARCO AURELIO DE

OLIVEIRA BARBOSA

Impresso em 15/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

havendo uma patente inversão do ônus da prova, em outros casos o Fisco deve demonstrar o seu direito ao crédito e, mais, apurar de forma líquida e segura o seu valor e identificar o sujeito passivo.

Explica Kiyoshi Harada: "é que o lançamento representa um título jurídico, que confere à Fazenda a exigibilidade do crédito" (*Op. Cit*, p. 576)

A construção do lançamento é incorreta porque não identifica adequadamente a quem pertenciam efetivamente os valores creditados pela empresa alemã e de qual relação comercial decorreram, geradora da obrigação tributária. No caso, houve arbitrariedade da fiscalização, que, sem basear-se no dispositivo de lei que acima transcrevemos, acerca da titularidade dos depósitos bancários, tributou-os na pessoa física.

Ora, se houve equívoco e insegurança na identificação do sujeito passivo, o lançamento encontra-se viciado. Não entendo que se trate de mero erro de forma, de inobservância de aspectos formais, mas que esteve ferida a própria substância do lançamento, com reflexos na apuração do montante devido, já que as alíquotas e forma de apuração são diversos para a pessoa jurídica e para a pessoa física.

Em face da conclusão a ser apresentada, deixo de apreciar as questões preliminares de cerceamento de defesa e prescrição intercorrente levantadas, observando o § 3º do artigo 59 do Decreto nº 72.235, de 1972.

## CONCLUSÃO

Em decorrência do acima exposto, concluindo pelo erro na identificação do sujeito passivo como vício material a macular o lançamento, VOTO por **dar provimento** ao recurso.

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada.