



Processo nº	16561.720152/2016-82
Recurso	Embargos
Acórdão nº	1201-002.975 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	11 de junho de 2019
Embargante	FAZENDA NACIONAL
Interessado	LABOGEN S/A QUÍMICA FINA E BIOTECNOLOGIA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. CABIMENTO.

Os Embargos de Declaração devem ser acolhidos para saneamento de vício de obscuridade no julgado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012

IR-FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA E PARA BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. INAPLICABILIDADE DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

A conduta de não identificar os beneficiários de pagamentos enseja a tributação pelo IR-Fonte de 35%, acrescido de multa de 75%, como determina a lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por voto de qualidade, em acolher os embargos. Vencidos os conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa (Relatora), Alexandre Evaristo Pinto e André Severo Chaves (Suplente Convocado), que não acolhiam os embargos; b) por maioria, sanear o acórdão embargado sem efeitos infringentes. Vencidos os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, Efigênio de Freitas Júnior e Lizandro Rodrigues de Sousa, que davam efeitos infringentes. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, André Severo Chaves (Suplente Convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

1. Tratam-se de Embargos de Declaração apresentados pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) em face do r. Acórdão nº 1201-002.509, exarado na sessão de 20 de setembro de 2018.

2. Esta c. Câmara, por unanimidade de votos, negou provimento negar provimento ao recurso de ofício; ii) por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a aplicação de multa qualificada, mantendo o agravamento, reduzindo-a para 112,5% em relação aos lançamentos de IRRF. Vencidos os conselheiros, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Rafael Gasparello Lima e Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, que não afastavam a multa qualificada, e, iii) por unanimidade de votos, em declinar da competência para a 3^a Seção do CARF quanto à matéria relativa ao IOF, nos termos do voto desta relatora.

3. De acordo com PGFN (fls. 2943/), o julgado incorre em "*omissão em relação a ponto sobre o qual o colegiado deveria se manifestar, contradição e obscuridade*". "*Questiona-se o entendimento do colegiado quanto ao afastamento da multa qualificada*".

Síntese dos Fatos

4. O presente processo administrativo decorre de autos de infração (fls. 1984/2023) lavrados para a cobrança de IOF e IRRF, acompanhado de multa de ofício qualificada e agravada de 225%. A exigência é referente a fatos geradores ocorridos em 2012 e 2013 e perfaz o montante de R\$ 23.888.476,92 de IOF e de R\$ 51.484.913,06 de IRRF.

5. A fiscalização concluiu a ocorrência de infrações relativas a remessas de divisas para o exterior com base em contratos de câmbio amparados em importações não comprovadas e sem as devidas retenções e recolhimentos de IOF e IRRF.

6. Ressalte-se que, o presente procedimento fiscal está relacionado com a denominada Operação Lava Jato, e sua execução foi determinada pela Portaria Cofis nº 12, de 13/02/2015, que instituiu a Equipe Especial de Fiscalização (EEF) (TVF de fls. 2031/2153).

7. Youssef promoveu e, agindo com os denunciados Leonardo, Leandro, Pedro, Esdra, Carlos Alberto e Raphael, entre junho de 2011 (pelo menos) e 17/03/2014, saídas de divisas do Brasil para o exterior, no valor de US\$ 444.659.188,75, por meio de 3.649

operações de câmbio. Dentre a empresas envolvidas está a ora Recorrente, Labogen S.A. Química Fina e Biotecnologia.

8. De acordo com o TVF, "a empresa Labogen S.A. Química Fina e Biotecnologia teve o intuito consciente de efetuar operações de câmbio para pagamento de importações inexistentes, sonegando informações que deveriam prestar e prestando informações falsas, com o fim de promover, sem autorização legal, a saída de divisas para o exterior".

9. A contribuinte e os responsáveis solidários Alberto Youssef, Banco Confidence, Pioneer Corretora de Câmbio Ltda - Em Liquidação, Carlos Alberto Pereira da Costa, Esdra de Arantes Ferreira, Leonardo Meirelles, Leandro Meirelles, Pedro Argese Junior, Raphael Flores Rodriguez e Waldomiro De Oliveira foram devidamente intimados do lançamento, mas apenas os responsáveis solidários Alberto Youssef e Banco Confidence apresentaram, individualmente, impugnações (fls. 2475/2510 e 2168/2211).

10. Em sessão de 11 de setembro de 2017, a 2^a Turma da DRJ/RJO, por unanimidade, julgou parcialmente procedente a impugnação do Banco Confidence de Câmbio S.A. para excluí-lo do polo passivo; julgou improcedente a impugnação de Alberto Youssef; e declarou a revelia da contribuinte e dos responsáveis Pioneer Corretora de Câmbio Ltda - Em Liquidação, Carlos Alberto Pereira da Costa, Esdra de Arantes Ferreira, Leonardo Meirelles, Leandro Meirelles, Pedro Argese Junior, Raphael Flores Rodriguez e Waldomiro De Oliveira que não apresentaram impugnação, nos termos do voto relator, Acórdão nº 12-91.134 (fls. 2651/2689).

11. A contribuinte, Labogen S.A., e os responsáveis solidários Banco Confidence de Câmbio, Pioneer Corretora de Câmbio Ltda, Carlos Alberto Pereira da Costa, Esdra de Arantes Ferreira, Leonardo Meirelles, Leandro Meirelles, Pedro Argese Junior, Raphael Flores Rodriguez e Waldomiro De Oliveira, devidamente cientificados (fls. 2784; 2759; 2786; 3086; 2776; 2766; 2771; 2769; 2767; e 2781) não interpuseram recurso voluntário.

12. Cientificado da decisão (AR de 20/09/2017, fl. 2696), o solidário Alberto Youssef interpôs Recurso Voluntário (fls. 2710/2749) em 19/10/2017, no qual reitera em parte as razões já expostas em sede de impugnação e, ao final, requer que: (i) seja declarada a nulidade do processo por preterimento do direito de defesa; (ii) seja declarada a nulidade do auto por ausência de descrição dos fatos; (iii) seja afastada a aplicação de multa qualificada; (iv) seja reconhecida a decadência; (v) no mérito seja reconhecida a improcedência da ação fiscal; e (vi) que seja declarada a inexistência de solidariedade e responsabilidade do Recorrente.

13. A União, por intermédio da Procuradoria da Fazenda Nacional, apresentou contrarrazões (fls. 2802/2835) ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente.

14. Por fim, o Acórdão embargado restou assim ementado:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO. DECADÊNCIA.

Caracterizada a ocorrência de dolo por parte do sujeito passivo, o prazo decadencial rege-se pela regra do artigo 173, I, do CTN e não a do §4º do artigo 150 do CTN.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Cabível a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

RESPONSABILIDADE PESSOAL TRIBUTÁRIA. REQUISITOS.

São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração à lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. O elemento doloso deve ser demonstrado pela autoridade fiscal.

MULTA AGRAVADA DE 225%. IMPROCEDÊNCIA.

A aplicação do agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2011, 2012

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA.

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo. Cabe a autoridade fiscalizadora demonstrar o elemento subjetivo da conduta, o dolo precisa ser provado. Se não há a causa do pagamento (artigo 674 do RIR/99), *a priori* não há como presumir ou provar o intuito doloso."

15. Os Embargos foram opostos pela PGFN (fls. 2943/2949) e admitidos pela r. presidência, por considerar que houve omissão vez que "*o acórdão limitou-se a repisar que cabe à autoridade fiscalizadora demonstrar o elemento subjetivo da conduta, devendo o dolo ser provado, e não presumido. Não enfrentou, portanto, ainda que em parte, a situação relatada pela fiscalização*" e contradição porque "*afastou a decadência e confirmou a responsabilidade solidária com fundamento na comprovação do dolo. O mesmo dolo que, mais à frente, seria negado, por ocasião do afastamento da multa qualificada*".

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

16. Inicialmente, cumpre consignar que não estamos aqui diante de omissão, tampouco de contradição. Se a intenção da ora Embargante é rediscutir as razões de decidir que fundamentaram o r. Acórdão nº 1201-002.509 (fls. 2913/2940), deve buscar o meio próprio, a interposição de Recurso Especial.

17. Mero inconformismo que foge a própria técnica legislativa e ao *animus legis*, não pode dar azo a reanálise do mérito acerca da manutenção ou não da multa qualificada, vez que foi tema altamente debatido e por voto de qualidade, na sessão de 20/09/2018, os I. Julgadores desta 1^a Turma, nos termos do voto desta relatora, entenderam por bem afastar tal imputação.

Da Ausência de Omissão e Contradição

18. Conforme relatado, a r. Presidência desta 1^a Turma considerou presentes os pressupostos para admissibilidade dos presentes Embargos de Declaração, razão pela qual esta relatoria demonstrará, com base no próprio racional desenvolvido no r. acórdão, que o recurso sequer deveria ter sido admitido e agora, claramente, merece ser rejeitado.

Da tentativa de imputação automática da multa qualificada ao lançamento de IRRF (artigo 61 da Lei nº 8.981/95) a partir dos pressupostos que ensejaram a manutenção da responsabilidade solidária

19. O objetivo aqui não é repisar todos os pressupostos técnicos, relativos a atribuição de responsabilidade tributária previstas nos artigos 124, I e 135, do CTN (**fls. 2929/2935**), a incidência do IRRF de 35%, bem como a qualificação da multa (**fls. 2939/2940**), trazidos em exaustão no voto condutor do r. Acórdão Embargado, mas registrar que cada um desses institutos jurídicos são **AUTÔNOMOS**.

20. Não é porque esta relatoria entende estarem presentes os pressupostos para imputação de responsabilidade solidária e pessoal que esse mesmo racional pode ser utilizado automaticamente para imputação de multa qualificada, em especial quando estamos tratando da **EXCEPCIONAL** exigência de Imposto de Renda na Fonte (IRRF), previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

21. Dito isso, vamos às circunstâncias fáticas e jurídicas levantadas.

22. Em primeiro lugar, para restar configurada a responsabilidade solidariedade tributária disposta no artigo 124, I, do CTN, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal devem efetivamente participar do negócio jurídico que deflagra a incidência tributária no mesmo polo da relação jurídica.

23. Em segundo lugar, para fins de imputação da responsabilidade pessoal disposta no artigo 135, III, do CTN, a fiscalização deverá apresentar construção probatória capaz de demonstrar que a pessoa indicada, dotada de poderes de gestão de fato ou de direito durante o período que ocorreu o fato gerador, praticou diretamente ou tolerou o ato abusivo, ilegal ou contrário ao estatuto. O nexo de causalidade entre a conduta do agente e a exigência do crédito tributário em litígio é condição *sine qua non* para sua aplicação.

24. *In casu*, de acordo com o Termo de Colaboração Premiada ficou claro que:

“(...) QUE ALBERTO YOUSSEF fazia uso das contas bancárias da LABOGEN QUÍMICA, INDÚSTRIA LABOGEN, PIROQUÍMICA, HMAR CONSULTORIA e

RMV CCV CONSULTORIA, para indicar o recebimento de depósitos e transferências financeiras para tais contas de onde **o dinheiro era utilizado em sua maioria para aquisição de contratos de cambio referente a importações fictícias**; QUE no tocante aos valores depositados nas empresas controladas pelo declarante acima citadas com destino ao exterior, **YOUSSEF sempre avisava** ao declarante a respeito do recebimento de determinado valor que deveria ser disponibilizado no exterior para uma empresa que **o próprio YOUSSEF indicava**, inclusive os dados bancários. A partir **destas informações recebidas de YOUSSEF**, o declarante fechava o cambio e a operação correspondente; (...)

Ou seja, **todos os contratos de cambio feitos a mando de YOUSSEF não possuem declaração de importação e não foram objeto de pagamento de qualquer tributo**; (...).

25. No mais, há no TVF elementos que demonstram a fraude perpetrada pela contribuinte:

"Caracterizando o dolo, apresentamos, resumidamente, fatos e atos praticados para demonstrar que a empresa Labogen S.A. Química Fina e Biotecnologia teve o intuito consciente de efetuar operações de câmbio para pagamento de importações inexistentes, sonegando informações que deveriam prestar e prestando informações falsas, com o fim de promover, sem autorização legal, a saída de divisas para o exterior:

1. Saída de divisas para o exterior, como China, Hong Kong, Nova Zelândia, Estados Unidos, Uruguai, Formosa/Taiwan, Suíça, Bélgica, Espanha, Coreia, Itália, Índia e Alemanha no montante total de US\$ 75.312.713,17, por meio de 1.294 contratos de câmbio fraudulentos, sob a falsa rubrica de "Importação – Câmbio Simplificado".
2. Essas operações de importação foram fictícias. O ato é apenas simulação para a evasão de divisas.
3. A Labogen S.A. Química Fina e Biotecnologia realizou diversas importações simuladas com a RFY IMP. EXP LTD. e com a DGX IMP. AND EXP. LIMITED nos anos-calendários de 2012 e 2013. Ambas empresas não existem de fato e nunca realizaram exportações ao Brasil, conforme pesquisas efetuadas pela Receita Federal do Brasil.
4. O contrato social da empresa DGX Import & Export Limited, foi registrada em Hong Kong em nome de Leandro Meirelles e era utilizada para fraudes realizadas sobretudo na importação fraudulenta. Por sua vez, Leonardo Meirelles, sócio da Labogen e irmão de Leandro assina como presidente da empresa offshore RFY Imp. Exp. Ltd.
5. Constituída em 30/09/1988, com capital social de 3,4 bilhões de cruzados é uma empresa de fachada.
6. Declarou receitas nulas ou inexpressivas nos anos-calendário 2009 e 2010 e se declarou inativa no ano-calendário 2012. Não comercializava qualquer produto pelo menos desde 12/05/2008, não tinha sede física e era "um monte de papéis", conforme declarado pelos próprios sócios da empresa.
7. Registrou no Siscomex, no período de 01/2009 a 12/2013, apenas 24 Declarações de Importação, no valor de US\$ 372.935,54. Porém, nenhuma dessas operações de importação estão relacionadas com os 1.294 contratos de câmbio fraudulentos, sob a falsa rubrica de "Importação – Câmbio Simplificado".
8. Conforme declarado pelo próprio sócio da empresa Leonardo Meirelles, o já denunciado e condenado, Alberto Youssef utilizava as contas da empresa para movimentação dos valores recebidos em operações irregulares de câmbio e evasão de divisas, pagando 1% de comissão sobre os valores movimentados aos sócios da empresa.

26. Logo, não há dúvidas, de que o Sr. Alberto Youssef, enquanto gestor de fato da LABOGEN, teve consciência e vontade de praticar as condutas supra descritas. Frise-se que, conforme trazido pela própria Embargante, em várias circunstâncias do voto condutor, esta relatoria deixou clara a ocorrência do elemento doloso para fins de manutenção da responsabilidade solidária e pessoal e até para reconhecer a inocorrência da decadência.

27. Mas, por que, no entender desta relatoria (posicionamento acompanhado, inclusive, pela I. Presidente da 1^a Turma), esses elementos que comprovam o dolo do agente não são capazes de qualificar a multa de ofício especificamente na hipótese do artigo 61 da Lei nº 8.981/95? Explico, novamente (vide Acórdão nº 1201-002.509, fls. 2939/2940).

28. Diferente dos casos em que se exige IRPJ e Reflexos decorrente de omissão de receitas ou diante da indedutibilidade de despesas, por exemplo, onde tais elementos comprobatórios da conduta dolosa do agente podem ser utilizados para fins de qualificar a multa de ofício, no caso do artigo 61, da Lei nº 8.981/95, está explícito no dispositivo que a exigência excepcional do IRRF decorre justamente do fato de o contribuinte ter realizado pagamento para beneficiários não identificados ou sem causa. Vejamos:

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

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

29. Sabemos, por óbvio, que não deve ser o ente que realiza o pagamento a recolher o IRPJ e Reflexos, mas o recebedor da quantia (quem aufera rendimentos) e, por essa razão, a exigência do IRRF à alíquota de 35% só tem lugar quando o contribuinte não demonstra por meio da adequada escrituração fiscal e contábil, bem como mediante outros meios de prova, para quem paga (identifica o beneficiário) e à que título paga (causa do pagamento). Evidencio, aliás, ser patente a natureza sancionatória desta exigência.

30. Logo, se admitirmos possível qualificar a conduta dos "responsáveis/substitutos tributários", contribuinte principal LABOGEN e dos solidários, com os mesmos elementos de prova que servem à imputação da qualificadora para as exigências próprias - potencial resultado que se encontrava à margem da tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS - estaremos admitindo sancionar duas vezes a mesma conduta da contribuinte que, de antemão, já ensejou/materializou a incidência do IRRF à alíquota de 35%. Tal imputação acrescida da qualificadora, afronta de forma inequívoca o artigo 3º, do CTN:

"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

31. Quando da prolação do voto de qualidade, inclusive alvo de matéria publicada no site de notícias jurídicas JOTA, a I. Presidente Ester Marques Lins de Sousa, manifestou-se nesse exato sentido¹. Confira-se:

"Para a turma decidir de forma favorável ao contribuinte nesta tese, foi decisivo o voto da presidente da turma, conselheira Ester Marques Lins de Sousa. A presidente entendeu que a multa qualificada somada à cobrança do IRRF à alíquota máxima de 35% serviria como uma dupla sanção relativa à mesma conduta de fazer pagamentos sem causa." (grifos nossos)

32. No mais, prejuízo ao erário não há, vez que restou mantida o IRRF de 35%, com a respectiva multa de ofício de 75%, diante da ausência de comprovação da causa da operação. Os objetivos da lei foram atendidos, inclusive a literalidade do artigo 44, Lei nº 9.430/96:

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

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

33. Logo, não há aqui qualquer omissão ou contradição, a questão foi claramente, pública e notoriamente enfrentada por essa relatoria e pela 1^a Turma.

Conclusão

34. Diante do exposto, VOTO no sentido de REJEITAR os presentes Embargos de Declaração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

¹ RACANICCI, Jamile. Carf: doleiros envolvidos na Lava Jato devem pagar IRRF sobre operações ilícitas. JOTA. www.jota.info, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2MVgMN7>. Acesso em: 06/06/2019.

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, redator designado.

Da obscuridade do Acórdão embargado

Em que pesem os argumentos expendidos pela Ilustre Relatora, peço vênia para, respeitosamente, divergir de seu voto quanto à rejeição dos Embargos de Declaração, o que foi feito sob a premissa de que o julgado (Acórdão 1201-002.508 - fls. 2.913/2.940) não conteria vício que deve ser sanado por este meio processual, notadamente no que diz respeito à motivação para o afastamento da qualificação da multa de ofício.

No julgado originário, parece que, em um primeiro momento, o fundamento invocado para a desqualificação da penalidade reposaria no fato de que o IR-Fonte de 35% (com base de cálculo reajustada), por ser hipótese de responsabilidade tributária que enseja tributação elevada (senão a maior vigente), por si só não enseja a multa qualificada. Veja, a propósito, os itens 65 e 66 daquele voto:

65. Indo mais além, da simples leitura do artigo 674 do RIR/99 não é possível abstrair sequer a possibilidade de imposição de multa qualificada, visto que o dispositivo limita-se a consignar a incidência do IRRF à alíquota de 35% sobre os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados ou, ainda que identificados, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

66. Por meio deste dispositivo, eventual ausência de recolhimento do IRRF fica assegurada. Vejam que, o artigo 674 do RIR/99 figura como verdadeira medida de *enforcement* (solução eficiente apta a incentivar boas práticas), pois tem a capacidade de direcionar o comportamento do contribuinte para que opere com a devida transparência, tanto é que, a manutenção e adequada escrituração fiscal e contábil hábil a identificar eventuais beneficiários e as causas do pagamento, afastam a aplicação do IRRF de 35%.

Da leitura dos itens antecedente (64) e seguinte (67) abaixo transcritos, porém, pode parecer que teria sido a ausência de caracterização de dolo a causa de afastamento da qualificação.

64. Em que pese o Recorrente não tenha comprovado a operação ou a causa que deu origem aos valores relativos às operações de importação, não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo. Cabe à autoridade fiscalizadora demonstrar o elemento subjetivo da conduta, o dolo precisa ser provado e não presumido.

(...)

67. Com efeito e em análise ao disposto no artigo 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488/07), fica difícil (para não dizer impossível) provar a existência do evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, no caso concreto. Se não há causa, *a priori* não há como presumir ou provar o intuito doloso. Há real "perda do objeto" (perda dos elementos/pressupostos fáticos) para fins de aplicação da multa qualificada.

A redação desses itens levou a autoridade responsável por apreciar os Embargos a se manifestar no sentido de que o Acórdão incorreria em contradição, “*porque afastou a decadência e confirmou a responsabilidade solidária com fundamento na comprovação do dolo. O mesmo dolo que, mais à frente, seria negado, por ocasião do afastamento da multa qualificada*”.

Os Embargos, então, foram admitidos.

Em seguida houve proposta da I. Relatora em rejeitá-lo, acompanhada por parte do Colegiado, sob o argumento de que não haveria vícios na referida decisão, sendo que a PGFN estaria, na verdade, pretendendo rediscutir o mérito, o que resta prejudicado em sede de Embargos.

Para tanto, o voto vencido (vide itens 29 e 30 acima) invoca um terceiro fundamento para cancelar a multa qualificada, qual seja, o de que seria inadmissível sancionar duas vezes a mesma conduta do contribuinte. Nesses termos, por considerar que o IR-Fonte exigido já possuiria natureza sancionatória, incabível seria a imposição de multa qualificada, afinal esta também advém de norma com caráter de sanção.

Como se nota, a fundamentação para a não aplicação da multa qualificada nessa situação concreta realmente não parece estar clara: o “fundamento primeiro” do voto condutor seria o da impossibilidade jurídica do IR-Fonte exigido ser cobrado com qualificação da multa de ofício; o “segundo fundamento” seria o de ausência de comprovação de dolo específico; e o “terceiro”, exposto no voto ora vencido, seria o da inaplicabilidade de duplicação de sanção (IR-Fonte + qualificação).

Há, contudo, uma certa sucessão de argumentos, até mesmo antagônicos, para cancelar a qualificação da multa nesse caso específico, fato este que caracteriza obscuridade que realmente deve ser sanada. É por isso que ACOLHO os presentes Embargos.

Da ausência de efeitos infringentes

O voto da Ilustre Relatora conduziu a decisão do Colegiado, por maioria de votos, para o afastamento da qualificação da multa, mas, conforme visto no item anterior, a fundamentação para essa conclusão foi considerada obscura.

Pois bem.

Originariamente, coube à Lei nº 4.154, de 1962², instituir a incidência de IR-Fonte sobre rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas, quando não

² Art. 3º As pessoas jurídicas somente deverão pagar os rendimentos especificados no incisos 3º e 6º do artigo 96 do Regulamento a que se refere o art. 1º e na alínea "a" do art. 8º desta lei:

[...]

§ 3º Aplicar-se-á também o disposto neste artigo aos rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas, quando não forem atendidas as condições estabelecidas no § 4º do art. 37 do Regulamento referido no art. 1º desta lei.

Art. 37. Constitui lucro real a diferença entre o lucro bruto e as seguintes deduções

[...]

§ 4º Não são dedutíveis as importâncias que forem declaradas como pagas ou creditadas a título de comissão, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

fosse indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando a fonte não indicasse o beneficiário individualmente.

Essa cobrança de IR exclusiva na fonte, como bem observou a I. Relatora, trata de responsabilidade tributária³ imputada à pessoa jurídica na qualidade de fonte pagadora de rendimentos que “demandava” (e que a nosso ver ainda demanda) não necessariamente a caracterização da estranha figura *ausência de causa do pagamento*, mas sim a *ausência de indicação individualizada do respectivo beneficiário*.

Naquela época a Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal⁴ se manifestou no sentido de que “*esta incidência na fonte somente tem aplicação às hipóteses em que a redução do lucro líquido possa de fato ensejar transferência de valores do patrimônio da pessoa jurídica para o das pessoas físicas*”, evitando, assim, “*encobrir a transferência de tais recursos a outrem*”.

Ora, a não comprovação da necessidade do dispêndio pela fonte pagadora (fato este que permite a glosa da despesa), somada à hipótese de não identificação do destinatário do pagamento, evita o conhecimento de quem auferiu o rendimento correspondente, caracterizando prática que pode levar a sonegação por parte do titular da renda e que, portanto, deve ser combatida.

Nessa situação de ocultação do beneficiário, é evidente que a pessoa jurídica que efetua os pagamentos possui relação direta com o fato gerador do imposto sobre a renda, afinal é ela quem transfere a riqueza tributável. É justamente por isso que a fonte pagadora tem o dever de declarar os beneficiários dos recursos ou vantagens por ela transferidos, sob pena de sujeição passiva por responsabilidade.

Ressalte-se, aqui, que o IR-Fonte é devido na hipótese da fonte não declarar o beneficiário do pagamento não como medida punitiva, mas como forma de responsabilizar o agente pagador pelo tributo devido pelo beneficiário não informado.

É importante notar, nesse ponto, que uma coisa é a não comprovação da *causa* ou dos requisitos para a dedução do dispêndio – que é causa para a glosa –; outra coisa é a não identificação do beneficiário do pagamento não comprovado pela fonte pagadora, esta sim a hipótese legal do IR-Fonte prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995.

Ocorre, porém, que após sucessivas alterações legislativas, a redação atual dos dispositivos legais vigentes (o *caput* e o parágrafo primeiro do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995⁵) pode levar, se interpretados apenas gramaticalmente, a uma conclusão de que o sistema jurídico, a partir de então, passou a permitir a cobrança desse IR-Fonte em duas hipóteses alternativas:

³ A responsabilidade tributária tem por fundamento, dentre outros dispositivos, o artigo 128 do CTN: “*Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*”

⁴ Parecer CST nº 20/1984 (itens 13 e 15).

⁵ Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

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

pagamento para beneficiário não identificado (*caput*) “ou” pagamento sem causa (§ 1^º⁶), e não mais em uma única hipótese com duas condicionantes: pagamento para beneficiário identificado “e” sem causa, como era previsto expressamente na legislação de origem.

Como mostra a experiência no trato de normas jurídicas, até pode dar-se o legislador ao luxo de cometer equívocos quanto ao exercício da técnica legislativa. Não deveriam, mas o fato é que alguns lapsos manifestos no texto devem ser esclarecidos e corrigidos no âmbito da interpretação sistemática, notadamente quando esta contraria a dita literalidade da norma.

E ajeitando-se na estrutura lógica no qual inserido, cumpre observar que o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 continua tendo o propósito de evitar que empresas sejam utilizadas como “ponte” ou como fonte de pagamentos (ainda que sem causa) que não permitam identificar os efetivos beneficiários, inibindo, com isso, o rastreamento do destino da renda e sua tributação por aquele que detém a capacidade contributiva.

A “ausência” de causa, não bastasse sua imprecisão epistemológica - afinal todo pagamento tem uma causa (lícita, como uma doação, ou ilícita) - jamais poderia constar no antecedente da norma legal de incidência tributária sobre a renda, por dois outros motivos, além do princípio da capacidade econômica.

Primeiro porque o Imposto de Renda no Brasil está sujeito ao “princípio do *non olet*”, consagrado no artigo 118 do CTN⁷ e na linha do que já decidiram o STF e o STJ, conforme atestam, respectivamente, as ementas dos julgados abaixo.

“A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”⁸.

2. O art. 118 do CTN consagra o princípio do “non olet”, segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária.

3. Se o ato ou negócio ilícito for accidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação.

4. Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância incidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que “importar mercadorias” é elemento essencial do tipo

⁶ Note que o legislador usou o conector “também”, podendo levar ao precipitado entendimento de que seriam hipóteses alternativas: “não somente pela falta de identificação do beneficiário, mas também pela ausência de causa”.

⁷ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

⁸ STF. 1^a T. HC 94.240/PR.

tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concerto. [...]"⁹

E segundo porque tributo não pode se confundir com sanção, conforme previsto expressamente no artigo 3º do Código Tributário Nacional¹⁰.

São por essas razões, quais sejam, princípio da capacidade contributiva, “non olet” e artigo 3º do CTN, que a aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, segundo nosso ponto de vista, está restrita à hipótese de pagamentos, ainda que já glosados por falta de comprovação, para beneficiários não identificados.

A norma legal que motivou a presente autuação, ou seja, o artigo 61 ora analisado, prescreve o dever da fonte declarar individualmente para quem pagou, sob pena de, se assim não fizer, ela ser responsabilizada pela retenção do IR incidente sobre os pagamentos.

É, na verdade, o fato de não informar para quem pagou, e não a que título que pagou, a materialidade da responsabilidade tributária pela retenção do IR-Fonte.

Nesse caso concreto, a fiscalização muito bem demonstrou que as partes, simulando importações, dissimularam pagamentos para destinatários que não foram especificados, razão pela qual corretamente exigiu o IR-Fonte da empresa pagadora.

A controvérsia, reitera-se, consiste exclusivamente no fato dessa cobrança de IR-Fonte ensejar ou não a multa qualificada.

Segundo penso, dentro dessa sistemática de tributação por responsabilidade tributária, a qualificação da multa é incabível, pois a conduta de não declarar (ou deixar de informar) o beneficiário já encontra-se tipificada no inciso I, do artigo 44, da Lei n. 9.430/96, *in verbis*:

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

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

Percebe-se, a partir desse dispositivo legal, que o não pagamento de tributo, assim como a falta ou inexatidão de declaração, são condutas típicas que ensejam a multa de ofício ao patamar de 75%, e não de 150%.

Isso significa dizer que, considerando que o IR-Fonte é devido por quem paga, por não declarar para quem pagou, aplicável a multa de ofício de 75%.

Mas, não é só.

A conduta omissiva que dá azo à tributação na fonte (qual seja, a de não declarar o beneficiário do pagamento) tem por finalidade impedir que os tributos incidentes sobre a renda ocultada sejam sonegados pelo titular dos recursos.

⁹ Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial 984.607. Rel. Ministro Castro Meira. D.J. 05/11/2008.

¹⁰ “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Assim, se a pessoa jurídica que efetua o pagamento não declara o destinatário da renda, impedindo, com isso, que o fisco audite a regularidade do titular da renda, ela acaba sendo imputada como sujeito passivo por responsabilidade, como medida de transparência e combate à evasão fiscal.

Diferentemente ocorrem com as hipóteses de qualificação de multa, as quais, como se sabe, têm por materialidade a sonegação, fraude ou conluio por parte do sujeito passivo que busca esconder os fatos ou impedir o conhecimento do fato gerador.

Aqui, pelo contrário, foi justamente o ato da fiscalização ter identificado os pagamentos, somado à falta de identificação dos beneficiários, o que ensejou a cobrança do IR-Fonte sob a alíquota máxima prevista na legislação de regência.

Feitas essas considerações, resta incabível a qualificação da multa na cobrança de IR-Fonte previsto no artigo 61, da Lei nº 8.981/95.

Pelo exposto, acolho os Embargos para sanear o acórdão embargado sem efeitos infringentes.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque

O colegiado acolheu os presentes embargos de declaração, no sentido de tornar clara a interpretação dada à legislação tributária que fundamentou a decisão embargada. Diante da tese assim trazida à clareza, externei meu entendimento em sentido contrário e agora o registro por meio desta declaração de voto.

A decisão trata de lançamento tributário de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) exigido em razão de pagamento a beneficiário não identificado ou de pagamento por operação ou causa não comprovada, cujo fundamento legal está no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, *verbis*:

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

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

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

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

Não há controvérsia quanto à exigência do IRRF nessa modalidade, todavia a fiscalização qualificou e agravou a multa de ofício, exigindo-a no patamar de 225%, com fundamento no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

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

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

[...]

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

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

O colegiado reconheceu que as provas dos autos são suficientes para evidenciar o intuito doloso do contribuinte, todavia entendeu que não era devida a qualificação da multa de ofício e é esse o objeto da divergência aqui apostila.

Em apertada síntese, o entendimento majoritário, obtido por maioria de cinco votos contra três, é no sentido de que o dolo do contribuinte não é suficiente para dar ensejo à qualificação da multa de ofício quando o tributo exigido é aquele previsto no referido artigo 61 da Lei nº 8.981/1995. Esse entendimento, por sua vez, é consequência do entendimento também adotado de que a exigência desse tributo possui “natureza sancionatória”, pelo que o dolo já seria elemento da infração tributária, não podendo ser utilizado novamente para qualificá-la.

O núcleo da divergência aqui apresentada está exatamente no entendimento de que o tributo em tela é exigido para punir o contribuinte, quando este deixa de comprovar para quem realizou um pagamento ou qual foi a sua causa. Discordo do entendimento de que o dolo é elemento necessário para a exigência do tributo em tela.

É certo que este tributo possui especificidades que permitem classificá-lo como uma exceção. O IRRF em geral já é uma exceção, pois é fruto de uma substituição tributária do Imposto de Renda (das pessoas físicas e das pessoas jurídicas). O IRRF com tributação exclusiva na fonte, uma modalidade de IRRF, é uma exceção maior ainda, pois toda a tributação fica contida no substituto tributário, não havendo reflexo sobre a apuração realizada pelo contribuinte, que não oferece à tributação a receita obtida. O tributo da espécie é uma exceção ainda mais específica, pois é uma substituição tributária com tributação exclusiva e cujo fato gerador não é o pagamento, pois o tributo passa a ser exigível apenas a partir do momento em que o substituto tributário não informa à fiscalização a identificação do contribuinte ou a causa do pagamento.

Entendo que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 é exigido do substituto tributário por meio de uma presunção legal. Nessa presunção, o fato conhecido é a existência de um pagamento cujo destinatário se desconhece ou cuja causa é desconhecida e cujo desconhecimento se deve à atitude omissiva do substituto tributário. O fato desconhecido é que dá ensejo à omissão presumida.

Assim, a exigência do IRRF em tela muito se assemelha à exigência do IRPJ prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, em que a presunção legal tem como fato conhecido a existência de depósito bancário cuja origem o contribuinte não comprova. Saliente-se que o ordenamento jurídico tributário possui outros casos semelhantes de presunção, como o saldo credor de caixa, passivo a descoberto e pagamentos não escriturados (art. 12, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e art. 40 da Lei nº 9.430/1996). A diferença entre essas espécies e o IRRF em tela é que, aqui, a tributação se dá sobre o substituto tributário e não sobre o contribuinte.

Contudo, esse caráter de excepcionalidade não autoriza o entendimento de que a tributação em análise tem o dolo como seu elemento, tese ora adotada pelo colegiado e contra a qual me levanto.

Minha primeira oposição a essa tese tem fundamento no artigo 150, IV, da Constituição Federal, que proíbe os entes federados de utilizar tributo com efeito de confisco, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Ao admitir, apenas por hipótese, que o objetivo da norma é punir uma conduta, então a exigência não estaria associada a um ganho patrimonial (fato gerador do tributo) mas a uma frustração da expectativa de conduta do contribuinte (conduta ilícita), cuja punição seria a perda de parte de seu patrimônio, ou seja, a exigência teria natureza de confisco. Sendo assim, a norma seria inconstitucional, ou melhor, a interpretação dada a ela a tornaria inconstitucional, o que é causa suficiente para que se busque outra interpretação, que dê legitimidade à norma aplicada e não a condene desde o princípio.

A segunda oposição tem fundamento no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) que, no mesmo íame do supracitado dispositivo constitucional, define tributo como uma prestação pecuniária compulsória “que não constitua sanção de ato ilícito”, *verbis*:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Saliente-se que esta norma complementar torna mais claro o comando constitucional de afastar a atividade de tributar (destinação pública de parte do ganho patrimonial) da atividade de polícia (sanção mediante ilícito). A interpretação aqui combatida afronta essa norma complementar de forma contundente, na medida em que dá à regra tributária uma natureza da sanção, pelo que também deve ser afastada.

A terceira oposição tem fundamento no artigo 4º do mesmo CTN, que determina a natureza jurídica do tributo como tendo caráter objetivo, nos seguintes termos:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Na medida em que a obrigação tributária passa a existir, com o advento do fato gerador, presumido, independentemente de outras circunstâncias, não há como condicionar a exigência tributária à intensão do contribuinte. A interpretação aqui combatida, ao elevar o dolo do contribuinte à condição de elemento necessário para o surgimento da obrigação tributária, introduz na prerrogativa tributária do Estado um fator limitante estranho ao ordenamento jurídico, pois este não está presente na norma que criou o tributo em tela (artigo 61 da Lei nº 8.981/1995) e é contrário às normas gerais do Direito Tributário (artigo 4º do CTN).

Portanto, o dolo deve ser afastado do rol de elementos formadores da obrigação tributária, ainda que haja presumida omissão de receitas, redirecionada ao substituto tributário por meio da exigência de IRRF.

Em consequência, quando o substituto tributário pratica atos tendentes a ocultar a omissão, dando falsa aparência de legitimidade aos pagamentos feitos por ele e que, presumidamente, não serão oferecidos à tributação pelo destinatário, fica caracterizado o dolo do substituto tributário e a exigência do tributo deve ser acompanhada de sanção qualificada.

Na espécie, o colegiado reconheceu o dolo do substituto tributário, portanto é devida a qualificação da multa de ofício.

Diante do exposto, voto por acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, e negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque