



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

Processo nº 16707.006690/2009-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-000.819 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de março de 2013
Matéria IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IRRF
Recorrente TREVIZZANO LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA.- RESPONSÁVEIS
SOLIDÁRIOS: CACTUS MÃO DE OBRA LTDA., JEANE ALVES DE
OLIVEIRA, JOSÉ LINO DA SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

Ementa:

NULIDADE - AUSÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL PARA
ACESSO AOS EXTRATOS BANCÁRIOS

Houve autorização judicial para a obtenção dos extratos bancários. Não
aplicação do art. 6º da Lei Complementar 105/01.

NULIDADE - FALTA DE MOTIVO PARA IDENTIFICAÇÃO DOS
RESPONSABILIZADOS SOLIDARIAMENTE - ERRO NA
IDENTIFICAÇÃO DAS NORMAS LEGAIS DE MULTA QUALIFICADA

A ausência de motivo ou seu erro - e não sua insubsistência - fulmina o
lançamento por vício substancial. Não há ausência nem erro de motivo seja
para a multa qualificada, seja para a responsabilização solidária. Quanto a
esta, inconfundível é a questão de fundo para a legitimidade passiva. O mero
erro na capitulação legal não vitima o lançamento.

NULIDADE - OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL - ART. 3º DA
LEI 9.784/99

A exegese extraível da Lei 9.784/99 é a de que o processo administrativo nele
referido corresponde ao processo administrativo fiscal propriamente dito, ou
seja, ao que se instala com a pretensão resistida (contencioso), e não ao
procedimento fiscal. Inexistência de agressão ao devido processo legal.

OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM
INCOMPROVADA - SALDO CREDOR DE CAIXA

Os lançamentos não se deram por omissão de receitas por saldo credor de
caixa. Este se prestou a reforçar a outra presunção legal de omissão de

receitas, base dos lançamentos - a de depósitos bancários de origem incomprovada, que foram apurados com o preenchimento dos requisitos legais, nomeadamente, a individualização dos créditos para intimação da comprovação de sua origem. Contraprova não produzida pelas recorrentes.

GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DE CSLL

Glosa consequente à apuração de receitas omitidas é de rigor. Se derruídos os lançamentos de IRPJ e de CSLL, restabelecem-se os prejuízos fiscais e as bases negativas de CSL.

IRRF - PAGAMENTO SEM CAUSA

O sentido da lei ao falar de pagamento sem causa é: como não se identifica a causa da transferência de recurso a terceiro, tem-na como rendimento por ele auferido e omitido, recaindo a incidência tributária na fonte pagadora. A essa presunção legal relativa não foram apresentadas contraprovas.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A omissão de receitas associada ao uso de “laranjas” como sócios e ao conjunto probatório dos autos denuncia a concorrência de interesse comum da Cactus Mão de Obra, da sra. Jeane e do sr. José Lino, nas situações configuradoras dos fatos geradores das obrigações tributárias.

MULTA QUALIFICADA

A simulação subjetiva, com uso de homens-de-palha sem capacidade econômica, associada à omissão de receitas fortalecida com a evidência de saldo credor de caixa denuncia o elemento subjetivo do tipo. Juízo de valor preponderante para e pela simulação subjetiva a acusar o concurso de dolo específico, para manutenção da multa qualificada.

DECADÊNCIA

Mantida a multa qualificada, fica prejudicada a questão da decadência, por ser aplicável o prazo do art. 173, I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e negar provimento aos recursos, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de autos de infração de IRPJ, PIS, CSL, COFINS e IRRF referentes aos anos-calendário de 2004 e 2005, cujos instrumentos específicos dos autos de infração se encontram nas fls. 2 a 19 (IRPJ), 20 a 33 (CSL), 34 a 44 (PIS), 45 a 61 (COFINS) e 62 a 77 (IRRF).

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da empresa autuada, foram apuradas as seguintes infrações: omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada; glosa de prejuízos compensados indevidamente; pagamentos sem causa.

A contribuinte tomou ciência da ação em 29/11/2006 e, findo o prazo de 20 (vinte) dias para apresentação dos livros e documentos solicitados, sem qualquer manifestação em apresentá-los, foi novamente intimada em 22/01/2007, tomando ciência em 26/01/2007, conforme fl. 91 dos presentes autos.

Conforme o termo de intimação de fls. 213 a 230, foi solicitada apresentação de documentação hábil e idônea para comprovação dos débitos constantes no Anexo I e créditos constantes no Anexo II. Em análise aos extratos bancários, Livro Razão e respostas da contribuinte, a autoridade fiscal verificou ser inidônea a escrituração contábil mantida e apresentada pela recorrente. Sendo assim, restou claro ser irreal a justificativa de que a conta caixa fosse a origem e também a saída dos créditos bancários. A contribuinte registrou créditos na conta caixa contra débitos na conta bancos, mas se tornou evidente que estes valores, na verdade, foram transferências feitas por outras pessoas jurídicas.

Observou-se também que o contribuinte escriturou débitos na conta caixa contra créditos na conta bancos, contudo, tornou-se inequívoco que as saídas foram, na verdade, para outras empresas. Além disso, não foram identificadas na contabilidade operações que justificassem os depósitos realizados por terceiros, vale dizer, não há registro contábil na conta clientes a dar amparo a depósitos nas contas bancárias.

O autuante reconstituiu a conta caixa, excluindo as saídas que não ocorreram e desconsiderando entradas que também não ocorreram, de forma que a conta caixa passou a apresentar saldo credor, conforme fls. 1021 a 1187.

Dessa forma, os créditos bancários de fls. 1208 a 1209, bem como os de fls. 1210 a 1212 não se encontram justificados pela escrituração contábil, caracterizando omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada conforme art. 42 da Lei 9.430/96. Além disso, há créditos bancários, fls. 1210 a 1212, que não foram escriturados contabilmente.

Foram reconstituídos também os prejuízos fiscais e bases negativas da CSL constantes do sistema SAPLI. Não foram discriminados os créditos nos demonstrativos de fls. 1204 a 1212 porque estes foram considerados comprovados.

Intimada e reintimada a contribuinte a comprovar a razão das saídas das contas bancárias, não logrou esclarecer a finalidade, tampouco comprová-las, e não pôde ser justificado pela contabilização, caracterizando pagamentos sem causa, em face do que se exigiu IRRF.

Outros fatos tornaram também constatado ajuste doloso entre diversas pessoas físicas e jurídicas com o intuito de não recolher os tributos devidos. De acordo com os documentos de fls. 179 a 182, a recorrente alega não ter ligação com as empresas do grupo Cactus/ADS.

Por outro lado, provas acostadas aos autos deixaram evidente a ligação entre as empresas em questão.

Entre elas, as seguintes. A sra. Jeane Alves de Oliveira, sócia da empresa Cactus Locação de Mão de Obra Ltda., possui procuração das contas bancárias da empresa fiscalizada. Em diversas oportunidades, funcionários da ADS dirigiam-se à autoridade fiscal para entregar os documentos por ela solicitados, usando, inclusive, uniforme e crachá de identificação, conforme se observa do documento à fl. 194, entregue pelo sr. Manoel Raimundo da Costa Filho, em que há registro da indumentária por ele utilizada nesta oportunidade.

DAS IMPUGNAÇÕES

Irresignada, a empresa Trevizzano, fiscalizada, apresentou impugnação em 5/01/2010, de fls. 1320 a 1349, em que aduz, em síntese, o que segue.

Pugna a recorrente, preliminarmente, pela nulidade dos lançamentos sob a argumentação de haver decaído o direito da autoridade fiscal de realizá-los. E, ainda, que não houve apresentação de provas a corroborarem a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, bem como não foi concedido à recorrente o direito de defender-se de tais acusações, sendo-lhe tolhidas as garantias constitucionais do devido processo legal, caracterizando, portanto, cerceamento de defesa.

Alega ser nula a utilização das informações financeiras e extratos bancários, tendo em vista não ter a autoridade fiscal apresentado qualquer prova sobre a obtenção e fornecimento de tais documentações, sequer ofícios trocados entre o fisco, as instituições financeiras e o Poder Judiciário.

No que concerne à origem dos recursos, afirma ter optado por forma diferente, porém lícita, para escriturar suas movimentações bancárias, que consiste em escriturar no caixa as entradas e saídas de numerário, e as movimentações bancárias em separado em suas contas próprias. Acrescenta ainda que cabe ao fisco apresentar contraprova de que as provas apresentadas pela recorrente não têm força para infirmar os fundamentos do lançamento.

Sobre a glosa de prejuízos fiscais, afirma estar a matéria *sub judice*, não podendo a fiscalização efetuar qualquer glosa de prejuízos fiscais e/ou bases de cálculo negativas de CSL antes do deslinde da causa.

Argui nulidade dos autos de infração por erro de direito, no caso erro de tipo legal, na imputação das multas qualificadas.

Acerca da cobrança do IRRF, alega que a tributação da omissão de receitas não pode conviver com a exigência daquele. Uma vez reconhecida como omissão de receitas, o valor tido como tal se encontra livre para movimentação, inclusive para distribuição aos sócios. Não subsiste a exigência de IRRF por pagamento sem causa, diante da exigência de IRPJ e de CSL por omissão de receitas.

Informa que os saques ocorridos na conta banco não evidenciam realização de pagamentos, mas simples retiradas das contas bancárias, podendo seus valores serem utilizados de diversas formas, a depender da escrituração contábil da própria conta caixa. Entende, inclusive, ser ilegal o ajuste realizado na base de cálculo.

Quanto ao agravamento da multa de ofício, pugna pela não ocorrência, tendo em vista não ter ocorrido o requisito básico para sua caracterização, qual seja, o evidente intuito de fraude. Ademais, toda a tributação foi realizada com base em presunção relativa.

Requeru a extinção da totalidade do crédito tributário em razão de decadência, inaplicabilidade e ilegalidade da exigência de multa agravada, do erro de direito, bem como em função de todos os fundamentos fáticos e jurídicos expostos.

Também insatisfeita, a empresa Cactus, o sr. José Lino da Silva e a sra. Jeane Alves de Oliveira, responsáveis solidários, apresentaram impugnação em 8/01/2010, de fls. 1359 a 1384, em que aduzem, em síntese, o que segue.

Informam eles, caracterizados como responsáveis solidários, não terem sido intimados de qualquer ato do procedimento fiscal, não lhes havendo sido facultado manifestar-se sobre os documentos utilizados pela fiscalização para os vincular à Trevizzano Locação de Mão de Obra Ltda.

Alegam impossibilidade de instrumentalização da relação de solidariedade entre os recorrentes José Lino da Silva e Jeane Alves de Oliveira e a empresa Trevizzano, tendo em vista que a pessoa física não pode praticar fato gerador de obrigação tributária própria de pessoas jurídicas em virtude de vedação legal. E ainda porque embasado em documento cujas disposições não constam dos autos.

Entendem não haver motivação para o lançamento, vez que os motivos em que se assenta o termo de sujeição passiva solidária não se encontram nos autos, o que torna o lançamento presuntivo e subjetivo, sem qualquer prova documental, não existindo os pressupostos fáticos e jurídicos hábeis a embasar o enquadramento dos recorrentes como contribuinte do tributo exigido.

Aduz a inconstitucionalidade do procedimento, sob o argumento de ferir o princípio do devido processo legal, já que, ausente a fundamentação, ficam os recorrentes impedidos de exercer seu direito de defesa por não terem conhecimento das acusações que lhe são imputadas.

Requerem seja declarada inexistente a relação jurídica de sujeição passiva entre os impugnantes e a Trevizzano Locação de Mão de Obra Ltda., e a exoneração daqueles da responsabilidade pelo crédito tributário.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 16/09/2010 acordaram os membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ de Recife, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, a ser exigido com aplicação da multa de 150% e juros de mora, de acordo com o entendimento que segue.

Não se observou dos autos nenhum indício de que se proferiu despacho com cerceamento do direito de defesa ou de que o lançamento tenha sido efetuado por agente incapaz. Tampouco há dúvidas sobre a origem dos documentos anexados aos autos. De acordo com o documento de fl. 171, o processo de nº 2006.84.00.003170-0 foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal em Natal “de forma a possibilitar as investigações em curso referentes às pessoas físicas e jurídicas nele mencionadas”. Bem como foram juntados aos autos, para comprovação, cópias do Ofício 0002.001813-3/2006, originário da Seção Judiciária do Rio Grande do Norte – Segunda Vara e do Ofício 425/DRF NAT/Safis, originário da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Natal e da decisão acima citada, ao contrário do que alegado pela recorrente.

Acerca da alegação de decadência do prazo para lançamento, entende-se que, apesar do disposto no art. 150, § 4º, do CTN, deve ser observada a ressalva realizada ao final do dispositivo de que não será aplicado quando da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que leva necessariamente à observação do art. 173, I, do CTN. E, no caso em questão, na apreciação da qualificação da multa de ofício, constatou-se a intenção de fraudar o fisco. Sendo assim, o prazo decadencial relativo ao fato gerador mais longínquo (janeiro/2004) tem como termo inicial o primeiro dia de 2005, não tendo transcorrido mais de cinco anos entre a data da ciência dos autos de infração e esse dia, não havendo, portanto, decadência.

Não merece prosperar também alegação de necessidade de comprovação da omissão de receitas por presunção legal por depósitos bancários de origem incomprovada. À vista de fato jurídico que enseje a formalização do crédito tributário, a administração pública vê-se obrigada a efetuar-lo, tendo em vista ser a sua atividade vinculada e obrigatória, salvo se houver declaração de inconstitucionalidade em decisão definitiva do STF, o que não é o caso. Esclarece que não compete à autoridade fiscal a apresentação de provas sobre a omissão de receita por presunção legal, e sim ao contribuinte, quando intimado, para apresentar documentação hábil e idônea que justifique a origem, o valor e data da percepção do crédito.

Acentua que o erro na capitulação legal não é caso de nulidade dos lançamentos.

Quanto à alegação de que não poderia conviver a tributação de omissão de receita com a de IRRF, esclarece que quando não comprovada a operação ou a sua causa há incidência de IRRF, o que efetivamente ocorreu quanto aos débitos relacionados às fls. 1213 a 1219. Dessa forma, menor importância afigura-se a alegação de que não teria havido comprovação de pagamentos. E, ainda, por toda a documentação analisada, não restaram dúvidas sobre a intenção deliberada (dolo) de burlar o fisco por meio da prática de sonegação e conluio.

No concernente à sujeição passiva solidária, esclarece-se que o tema não há de ser abordado pela DRJ, visto que não surtiria qualquer efeito frente à ausência de

competência para tanto. A competência, neste caso, é da Procuradoria da Fazenda Nacional. E, ainda que não conste do termo de inscrição o nome dos co-responsáveis, a Procuradoria, no curso do processo, pode solicitar o redirecionamento da execução.

O que se decidiu quanto ao lançamento do IRPJ estende-se aos lançamentos dele decorrentes, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a recorrente Trevizzano apresentou recurso voluntário de fls. 1432 a 1461, em 1º/02/2011, alegando, em síntese, as mesmas razões da impugnação, e ainda o que segue.

Acrescenta a recorrente Trevizzano que o fisco obteve dados bancários da recorrente de modo artificial e sem autorização judicial para tanto. Entende que, com base na Lei Complementar 105/01 e no Decreto 3.724/01, a fiscalização violou o sigilo de dados do contribuinte com a sua obtenção sem qualquer amparo legal.

Afirma não ser aceita a quebra de sigilo bancário sem ordem judicial, razão pela qual acredita ser imperativo o cancelamento dos autos de infração por serem lastreados em informações obtidas pela Receita Federal em decorrência de quebra de seu sigilo bancário.

E, após irrisignação quanto à decisão da 3ª Turma da DRJ/Recife sobre não enfrentamento da sujeição passiva solidária por se tratar de matéria alheia a sua competência, alega não terem sido os sujeitos passivos solidários intimados de todos os atos do procedimento fiscal, o que lhes cerceou o direito de defesa. Afirma que a DRJ furtou-se de apreciar as impugnações apresentadas pelos arrolados como solidários das obrigações decorrentes dos lançamentos, o que implica a impossibilidade de, no futuro, responderem por fatos conjecturados pelo auditor fiscal.

Fundamenta, ainda, que a circunstância de relacionamento entre empresas do mesmo ramo não tem condão de gerar responsabilidade pelo cumprimento de obrigações fiscais vinculadas à relação. Também, as ligações entre os sócios da recorrente com outras empresas do mesmo ramo e das relações familiares com o sr. José Lino da Silva e sra. Jeane Alves de Oliveira não são suficientes para provar o fato imputado, de acordo com o art. 368 do Código de Processo Civil. E, ainda, a mera presunção não é admitida para caracterizar a solidariedade, ainda que fosse possível sua caracterização quanto à pessoa física.

Pelo exposto, requer a exclusão dos responsáveis solidários da relação jurídica em comento e, alternativamente, a determinação de apreciação da impugnações apresentadas pelos sujeitos passivos solidários, assegurando-lhes o devido processo legal, bem como o duplo grau de jurisdição administrativa, corrigindo a supressão de instância perpetrada pela DRJ.

Requer o cancelamento das exigências constantes dos autos de infração em razão da decadência, inaplicabilidade e ilegalidade da multa agravada e do erro de direito.

DO ACÓRDÃO DO CARF

Em sessão do dia 8/5/2012, a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, mediante o Acórdão nº 110300.676, por unanimidade de votos, decidiu dar provimento parcial ao recurso para que os autos retornem ao órgão julgador (ou poderia ser a 3ª Turma da) de origem para elaboração de decisão enfrentando a questão relativa à responsabilidade tributária solidária da Cactus Locação de Mão de Obra Ltda., da sra. Jeane Alves de Oliveira e do sr. José Lino da Silva. O acórdão foi assim ementado:

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – APRECIÇÃO PELO
ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO**

Aos responsabilizados solidariamente assiste o direito de reação à pretensão fiscal contra eles dirigida, a qual só se pode dar com o devido motivo, subsistente ou não – matéria de fundo da legitimidade passiva. O direito à ampla defesa e ao contraditório, uma vez ultimados os lançamentos, não pode ser subtraído a quem se imputa a sujeição passiva, no processo administrativo. A Carta Maior assegura aos acusados em geral esse direito em processo administrativo, com os meios e recursos a ele inerentes. O PAF não deserta o sujeito passivo, na qualidade de responsável solidário, do direito de ampla defesa e do contraditório, em dupla instância. Autos que devem retornar ao órgão julgador de origem para enfrentamento da questão.

DA NOVA DECISÃO DA DRJ

Em 31/7/2012 acordaram os membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ de Recife, por unanimidade de votos, confirmar a imputação da sujeição passiva de Cactus Locação de Mão de Obra Ltda., Jeane Alves de Oliveira e José Lino de Oliveira, de acordo com o entendimento que segue.

Entendeu-se ser inelutável o fato de que os recorrentes se enquadram na previsão do art. 124, I, do CTN, visto que tiveram interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal. Esse interesse se evidenciou através do conluio, o “ajuste doloso” entre as partes, almejando a sonegação.

A respeito do assunto, apresentou, à fl. 2909, entendimento de Hugo de Brito Machado e julgados proferidos pelo TRF da 4ª Região e pelo antigo 2º Conselho de Contribuintes.

Conforme se viu no voto condutor do Acórdão DRJ nº 11-31.075, os sócios da empresa Trevizzano eram, na verdade, “laranjas”, pelo fato de não possuírem capacidade econômica compatível com o porte da empresa, “a qual estava umbilicalmente ligada à Cactus Locação de Mão de Obra Ltda.”, bem como à sra. Jeane Alves de Oliveira e ao sr. José Lino de Oliveira, conforme documentos de fls. 1543 a 1570.

O fato de as pessoas físicas não serem contribuintes dos tributos lançados não constitui impedimento para a imputação do art. 124, I, do CTN, da mesma maneira que não há impedimento no caso de se tratar de sócio da empresa.

Acerca do lançamento do IRRF, caso estivessem corretas as alegações das recorrentes, afirmou que o “pagamento sem causa efetuado a empresa sob o mesmo controle

ficaria fora do campo de incidência da regra matriz” – art. 61, § 1º, da Lei 8.981/95 – fato que não possui respaldo lógico ou legal.

Quanto à ausência de intimação na fase fiscalizatória, afirmou que esta é marcada pelo princípio inquisitivo, caracterizado, grosso modo, pela busca da verdade real, independentemente de iniciativa ou de colaboração da parte interessada.

Para finalizar, afirmou que os princípios do contraditório e da ampla defesa, na esfera tributária, devem ser observados após a instauração do litígio, que ocorre a partir da apresentação da impugnação.

DO NOVO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformadas com a nova decisão, as recorrentes responsabilizadas solidariamente apresentaram recurso voluntário de fls. 2918 a 2944, em 26/9/2012, alegando, em síntese, o que segue.

Inicialmente trataram sobre a ausência de motivação do lançamento tributário, sob o argumento de que a fiscalização não teria carreado aos autos elementos de prova que configurassem a relação de sujeição passiva dos recorrentes face à obrigação tributária. Assim, deixando de cumprir a necessidade de identificação dos sujeitos passivos. Nesse sentido, colacionou à fl. 2924 julgado proferido pelo antigo 1º Conselho de Contribuintes.

Também foi alegada violação ao princípio do devido processo legal. Isso porque as recorrentes não puderam ter acesso aos argumentos e razões de direito do ato administrativo que lhe imputaram a responsabilidade solidária junto à empresa Trevizzano Locação de Mão de Obra Ltda. Dessa forma os recorrentes ficaram impedidos de exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório, tendo em vista o fato de não terem tomado conhecimento das imputações que lhe foram dirigidas.

Ponderaram que, além do que ocorre quanto ao desrespeito ao princípio do devido processo legal, outras razões também ensejam a nulidade do presente processo. A esse respeito, afirmou que os sujeitos passivos constantes dos autos de infração não receberam nenhuma intimação, nem referente ao início da fiscalização, nem acerca de qualquer outro ato do procedimento fiscal, o que fez com que não pudessem se pronunciar sobre os documentos juntados como prova emprestada ao presente processo oriunda de processo judicial.

Sobre a manutenção da sujeição passiva das recorrentes expressa no acórdão recorrido, afirmou que esse se fundamentou em excerto de voto proferido em outro feito, sem nenhuma referência ou identificação do processo administrativo no qual foi exarado. Dessa forma, não poderia ser lançado ao presente processo, uma vez que foi baseado em conjunto de fatos e provas diverso, sem poder ser comprovada a adequação supostamente existente entre ambos.

Equivale a dizer que não há nenhuma indicação de que as circunstâncias apuradas nos autos de que se louvou a DRJ de Recife versam sobre os mesmos fatos jurídicos, sujeitos passivos, tributos, período de apuração e quaisquer outros elementos que justificassem sua utilização no presente processo.

Ademais, a previsão do art. 124, I, do CTN, exige que as pessoas envolvidas tenham interesse comum na situação ensejadora do fato gerador da obrigação principal, o que não ocorreu no presente caso. E, ainda que se comprovasse serem os recorrentes os verdadeiros sócios da pessoa jurídica, isso não resultaria em sujeição passiva solidária, tendo em vista que não praticaram o fato gerador da obrigação tributária. Na verdade, poderiam figurar apenas como responsáveis pelo adimplemento do débito fiscal na condição de terceiros, conforme previsão do art. 135 do CTN ou art. 50 do Código Civil.

Quanto às pessoas físicas, não houve nenhum fato capaz de comprovar que tenham sido beneficiárias de numerários advindos da Trevizzano Locação de Mão de Obra Ltda.. Também não foram apresentados elementos suficientes a comprovar que a Trevizzano Locação de Mão de Obra Ltda. e a Cactus Locação de Mão de Obra Ltda. se tratassem de uma só empresa.

Outro fato que tem o fito de evidenciar a inexistência de solidariedade entre as empresas é a cobrança do IRRF supostamente devido sobre pagamentos sem causa. Isso porque a empresa Cactus recebeu quantias pagas pela empresa Trevizzano. Se solidárias fossem, a Cactus teria efetuado pagamentos sem causa que teriam sido realizados por ela mesma. Ocorreria, portanto, a *contraditio in terminis*, visto que aquele que recebeu foi responsabilizado pela realização do pagamento.

Após tecer considerações sobre as possibilidades de solidariedade e responsabilidade de terceiros, afirmou que a sujeição passiva solidária imputada às recorrentes não possui respaldo jurídico apto a sustentá-la, tendo em vista que a fiscalização não logrou demonstrar sua participação na realização dos fatos geradores. Com o intuito de corroborar suas alegações, apresentou entendimento doutrinário, bem como julgados proferidos pelo STJ e pelo CARF.

Pelo exposto, requereu a modificação do acórdão de nº 11-037.742, proferido pela 3ª Turma da DRJ de Recife, para declarar a inexistência de relação jurídica de sujeição passiva solidária entre as recorrentes e a Trevizzano Locação de Mão de Obra Ltda., exonerando-as da responsabilidade pelo crédito tributário veiculado através da autuação fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Takata

Os recursos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade. Deles, pois, conheço.

Como se viu do relatório, os autos deste feito haviam retornado ao órgão julgador de origem para enfrentamento da questão dos responsabilizados solidariamente, conforme o acórdão nº 1103-00.676, de minha relatoria, da sessão de 8/5/12.

A 3ª Turma da DRJ/Recife decidiu a respeito dos responsabilizados solidariamente, mantendo-os como sujeitos passivos, nos termos do acórdão nº 11-37.742.

Toda a matéria controvertida agora é devolvida a este órgão julgador ad quem.

Princípio com a apreciação das preliminares de nulidade.

As recorrentes invocam nulidade dos lançamentos por inexistir autorização judicial para o acesso aos extratos bancários da recorrente. Alega que não houve a autorização para tanto no processo 2006.84.00.003170-0, em curso na Justiça Federal de RN. Assim, a aplicação do art. 6º da Lei Complementar 105/01 ofende o direito fundamental ao sigilo bancário.

Como se vê dos autos (v. entre outras, as fls. 170 a 173), é inegável a consecução da autorização judicial para a obtenção dos extratos bancários em dissídio. Descabida também a alegação de ilegitimidade processual para a Receita Federal para obtenção de tal autorização judicial. Inexiste, no caso vertente, aplicação do art. 6º da Lei Complementar 105/01, conformando o acesso aos extratos e dados bancários mediante autorização judicial.

Rejeito, portanto, essa preliminar de nulidade.

Arguem as recorrentes nulidade dos lançamentos por erro na indicação das normas legais de multa qualificada, bem como por falta de motivo quanto à identificação dos supostos responsáveis solidários.

Por diversas vezes já me manifestei que o mero erro na capitulação legal não é causa de nulidade. Fundamental é o motivo do lançamento. A ausência desse ou seu erro (e não simplesmente insubsistência) fulmina o lançamento por vício substancial, ainda que a capitulação legal se encontre correta. Não há ausência nem erro de motivo para aplicação da multa qualificada, tampouco para as responsabilizações solidárias.

A inovação do lançamento, que sabidamente é vedada ao órgão julgador, se dá quando ele *modifica* ou *inclui* motivo do lançamento. Daí também não existir, a meu ver, inovação “negativa” do órgão julgador, quando este derrui o lançamento por fundamento jurídico diverso ao articulado pelo contribuinte. *Motivo* do lançamento é equivalente à *causa*

petendi da ação judicial, e *não se confunde* com fundamentação jurídica, tampouco com capitulação legal. O cerne é o motivo do lançamento.

O motivo dos lançamentos se encontra claramente deduzido – como aliás se evidenciará ao longo do voto, quando passar a enfrentar as questões *meritum causae*. O que não significa ser subsistente ou insubsistente, total ou parcialmente.

Ainda, diversa coisa é a questão de fundo quanto à legitimidade passiva dos supostos responsáveis solidários, como já havia dito no acórdão nº 1103-00.676, no qual se determinou o retorno dos autos ao órgão julgador *a quo*, para exame da responsabilidade solidária. Essa questão de fundo ou de “mérito” da legitimidade passiva irei examiná-la adiante.

Por consequente, rejeito tal preliminar de nulidade.

As recorrentes alegam nulidade, por ofensa ao princípio do devido processo legal, do direito à ampla defesa e do contraditório, e, sua concreção mediante a Lei 9.784/99, especialmente seus art. 3º, 26 e 28, da Lei 9.784/99¹, por falta de intimação às pessoas

¹ Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

- I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;
- II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;
- III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;
- IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.

Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências.

§ 1º. A intimação deverá conter:

- I - identificação do intimado e nome do órgão ou entidade administrativa;
- II - finalidade da intimação;
- III - data, hora e local em que deve comparecer;
- IV - se o intimado deve comparecer pessoalmente, ou fazer-se representar;
- V - informação da continuidade do processo independentemente do seu comparecimento;
- VI - indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

§ 2º. A intimação observará a antecedência mínima de três dias úteis quanto à data de comparecimento.

§ 3º. A intimação pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado.

§ 4º. No caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada por meio de publicação oficial.

§ 5º. As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.

Art. 27. O desatendimento da intimação não importa o reconhecimento da verdade dos fatos, nem a renúncia a direito pelo administrado.

Parágrafo único. No prosseguimento do processo, será garantido direito de ampla defesa ao interessado.

Art. 28. Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse.

responsabilizadas solidariamente, quanto aos atos praticados durante o procedimento que desembocou nos atos de lançamento.

O procedimento fiscal que desemboca no ato do lançamento não se confunde com processo administrativo (na dicção do art. 142 do CTN, o lançamento é “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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”).

O lançamento e o procedimento fiscal para tanto são governados pelo princípio inquisitório, ao passo que o contencioso inaugurado pela resistência à pretensão fiscal é dominado pelo princípio do contraditório e da ampla defesa. Daí se dizer que o procedimento fiscal para o lançamento é informado pelo princípio do formalismo, e o processo administrativo gerado pela pretensão resistida é dominada pelo princípio do informalismo.

Não por menos, a doutrina italiana distingue a chamada instrução primária da instrução secundária. Aquela orienta a relação jurídico-formal do lançamento, e a última governa a relação jurídico-processual. A instrução primária é ônus da fiscalização. A instrução secundária é a decorrente do contraditório e da ampla defesa.

Transplantando a aplicação subsidiária da Lei Geral do Processo Administrativo Federal (Lei 9.784/99) ao processo administrativo fiscal federal, a exegese extraível é a de que o processo administrativo referido pela Lei 9.784/99 é a de que (Lei Geral do Processo Administrativo Federal) corresponde ao processo administrativo fiscal propriamente dito, *i.e.*, ao que se instala com a pretensão resistida (contencioso), não ao procedimento administrativo fiscal.

A isso conduz também a interpretação sistemática da Lei 9.784/99. O processo administrativo versado nesse diploma não é o procedimento fiscal que culmina no ato de lançamento.

Isso fica claro até do art. 3º, II, dessa lei invocado pela recorrente (“tramitação dos processos”, “vista dos autos” – que só se formam após o lançamento, “decisões”).

Conquanto seja comum se falar em fase inquisitória do processo administrativo, para designar o procedimento fiscal que culmina no ato do lançamento, e em fase contenciosa do processo administrativo, para identificar o processo propriamente dito, não me resulta dúvidas de que o processo administrativo, tal como referido pela Lei 9.784/99, cuida do processo administrativo propriamente dito, em matéria tributária.

Vício haveria, e substancial, nos lançamentos (fim do procedimento fiscal) se o contribuinte não tivesse sido intimado, por ex., para comprovação da origem dos depósitos bancários.

Corolário do quanto deduzido é a inexistência de agressão ao devido processo legal e ao amplo direito de reação dos sujeitos passivos.

Outrossim, rejeito a preliminar de nulidade em causa.

Há ainda a preliminar de mérito de decadência posta pela recorrente. Disso tratarei adiante, em face da imputação de multa qualificada.

Passo ao exame do mérito.

OMISSÃO DE RECEITAS: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM INCOMPROVADA – SALDO CREDOR DE CAIXA

Alega a contribuinte que o autuante não apresentou prova de que os valores sacados da conta banco não ingressaram na conta caixa. Também que, uma vez desconsideradas as entradas na conta caixa, impunha-se excluir igualmente as saídas correspondentes, na recomposição da conta caixa, vez que se os valores pagos saíram da conta banco, não haveriam como ter sido lançados contra conta caixa.

Ainda, articula que os depósitos bancários têm origem nas receitas das atividades empresariais da contribuinte. Em nenhuma hipótese poderia o autuante dizer que os depósitos não se originaram de receitas.

E, para saldo credor da conta caixa, necessário que as saídas sejam superiores às entradas e ao saldo anterior, de modo que se há saldo credor e este denuncia omissão de receitas, significa que os depósitos tiveram origem em receitas. Noutras palavras, não se poderia alegar omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada.

Prossegue bradando com veemência que o saldo credor da conta caixa não impede o uso dos recursos de caixa para comprovação dos depósitos bancários, e, se estes concorrem para apuração de saldo credor de caixa, é porque os depósitos têm sua origem comprovada, a conta caixa.

De início, pontuo o seguinte.

Parece não ter percebido a contribuinte que o motivo da autuação, ou melhor, a apuração da omissão de receitas não se deu com base em saldo credor de caixa, mas com suporte em depósitos bancários de origem incomprovada, presunção legal *juris tantum* de omissão de receitas (art. 42 da Lei 9.430/96).

Ora, ao afirmar a contribuinte que os depósitos bancários sem causa tiveram origem em receitas de sua atividade empresarial, ela simplesmente confessa que sua escrituração contábil se encontrava desfalcada do registro de tais *receitas* como contrapartida do ingresso na conta banco (ou como contrapartida de ativo “a receber”, não contabilizado, e quando do recebimento, o lançamento *a débito* na conta banco contra a baixa – lançamento *a crédito* – em “a receber”).

Quer dizer, a contribuinte *simplesmente confessa* que a origem dos créditos era incomprovada, segundo sua escrituração contábil, ao registrar errônea ou falsamente (não ingressarei no juízo sobre erro ou falsidade) a contrapartida do lançamento *a débito* na conta banco (ingressos ou depósitos bancários) *a crédito* na conta caixa (quando seria *a crédito* de receitas, ou *a crédito* de “a receber” como descrito acima).

Noutro ângulo, a contribuinte, ao invés de fazer a contraprova de que os depósitos bancários *não correspondem a omissão de receitas* – pois o ônus da prova é dela em face da presunção legal *juris tantum* – *reforça* essa *presunção* de omissão de receitas. E reforça também a confissão e a escrituração contábil errônea ou falsa, ao consignar que o lançamento da contrapartida dos depósitos bancários se dera *a crédito* da conta caixa, com aparecimento do saldo credor de caixa.

O saldo credor de caixa detectado pelo autuante, mediante a reconstituição da conta caixa, se prestou *para reforçar* outra presunção legal de omissão de receitas: a de depósitos bancários de origem incomprovada, *i.e.*, de que a contribuinte deixara de reconhecer receitas correspondentes aos depósitos bancários, escriturando indevidamente entradas e saídas das contas de depósito bancárias na conta caixa.

Por que o saldo credor de caixa é eleito como presunção legal de omissão de receitas (reproduzida no art. 281, I, do RIR/99)?

Simplesmente porque sua detecção, que, ordinariamente se faz por reconstituição da conta caixa, denuncia uma *pretêrita* omissão de receitas ocorrida, ao se manter à margem da escrituração contábil recursos que haviam sido recebidos, os quais em determinado momento posterior se faz necessário ou conveniente ter seu *uso* registrado contabilmente para baixa de um passivo contabilmente registrado ou contra uma despesa.

É claro que, ordinariamente, uma pessoa não deixará a conta caixa com saldo credor formalmente.

A cobertura do saldo credor efetivo da conta caixa se dá por registro *a débito* nessa conta sem correspondência com a realidade. Por ex., em contrapartida a um fictício adiantamento de clientes (*a crédito*) ou mesmo em contrapartida a uma irreal destinação de uso de recursos da conta banco (*a crédito* na contabilidade do contribuinte).

Pois bem. O autuante verificou que os ingressos bancários tiveram sua contrapartida contábil registrada *a crédito* na *conta caixa*, e que as saídas bancárias tiveram sua contrapartida contábil registrada *a débito* na *conta caixa*.

A conta caixa foi usada como “ponte irreal” para os ingressos e saídas bancárias - estas eram destinadas à conta caixa (débito nesta conta) e as saídas da conta caixa (crédito) eram registradas contra os ingressos bancários (débito na conta bancos na contabilidade da contribuinte).

Esclareço.

Examinando os extratos bancários, o Livro Razão e os esclarecimentos da contribuinte, o autuante constatou que os depósitos bancários *não tiveram origem na conta caixa* (*crédito* nessa conta), mas em valores depositados por outras pessoas jurídicas. E que as saídas bancárias *não foram para a conta caixa* (*débito* nessa conta), mas para contas bancárias de outras pessoas, *i.e.*, os recursos saíram da conta bancária para contas de outras pessoas. Isso se encontra discriminado nas fls. 1204 a 1207. É óbvio que houve muito mais saídas bancárias registradas em contrapartida 7 da conta caixa (ingressos irreais nessa conta).

Dessa forma, o autuante reconstituiu a conta caixa, expurgando os débitos e créditos irreais, aflorando o *saldo credor de caixa*.

Mais. Os lançamentos *não se deram* com base em omissão de receitas por *saldo credor de caixa*. Como já disse, este se prestou a *reforçar* a omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada.

Ou seja, o saldo credor de caixa evidenciou a escrituração contábil incorreta dos depósitos bancários, e que, se corretamente escriturados, acusariam o registro contábil de receitas – presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada, reforçada por aquela escrituração contábil com aparecimento do saldo credor de caixa.

A propósito ainda do saldo credor de caixa, contraditória é a alegação da contribuinte ao sustentar que se impunha a exclusão das saídas da conta caixa na recomposição desta. É que, para tanto, alega: “se os valores pagos foram retirados diretamente pela conta banco não haveriam de ser lançados na conta caixa”. Ora, tal arguição é de flagrante contradição: a saída da conta banco lançada contra a conta caixa é o lançamento *a débito* (*entrada*) na conta caixa! Quer dizer, o que poderia é haver a entrada na conta caixa, para se pretender dizer que tal entrada deve ser reconhecida (e não excluída) na recomposição da conta caixa.

O descrito pela contribuinte, conforme a transcrição retro, *não é saída da conta caixa* (lançamento *a crédito*), então, como falar que a saída da conta caixa se impunha ser excluída? E se excluir a entrada da conta caixa só contribui para aflorar o saldo credor de caixa. Mesmo diante dessa contradição, tratarei da exclusão das *saídas* da conta caixa logo adiante.

Constato que houve o preenchimento dos requisitos legais para a aplicação da hipótese legal de presunção de omissão de receitas em comentário. Houve intimação e reintimação para a contribuinte comprovar a origem dos depósitos bancários devidamente individualizados (fls. 213, 224 a 229), e constantes no Anexo II do Termo da Intimação Fiscal de 17/06/09.

Houve parcial comprovação dessa origem, resultando a aplicação da hipótese legal presuntiva de omissão de receitas sobre a parte incomprovada, em que a escrituração contábil não correspondeu à realidade quanto à origem dos depósitos bancários. E a contribuinte não apresentou contraprova de que os depósitos bancários não correspondem a omissão de receitas.

Desnecessárias mais palavras para se constatar o despautério da contribuinte em sua enfática increpação contra os lançamentos.

Aliás, contrariamente ao alegado por ela, na reconstituição da conta caixa, foram expurgadas as saídas (lançamentos *a crédito*) de caixa irreais - lançadas em contrapartida *a débito* na conta bancos na contabilidade da contribuinte (ingresso de recursos bancários). É a exclusão que havia mencionado abordar.

Sob o manto dessas considerações, nego provimento ao recurso quanto à omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada, para fins de IRPJ, de CSL, de PIS e de COFINS.

GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DE CSL

A contribuinte lança irresignação contra a glosa de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL, ao argumento de que, como os lançamentos de IRPJ e de CSL não tiveram seu julgamento concluído, a glosa é indevida.

Nenhum respaldo possui tal insurgência. É evidente que a glosa de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL, que é consecutória da omissão de receitas, é de rigor. Se os lançamentos de IRPJ e de CSL forem derruídos, restabelecem-se os saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL.

Faço aqui um *paralelismo* com o lançamento efetuado para prevenir a decadência. O crédito tributário se encontra sob exigibilidade suspensa, mas o lançamento é feito justamente para prevenção da decadência. Igualdade de razões para a glosa em comentário.

Outrossim, nego provimento ao recurso sobre a questão.

IRRF – PAGAMENTO SEM CAUSA

Passo ao exame da questão de IRRF por pagamento sem causa.

A contribuinte alega que, uma vez caracterizada a omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada, é descabida a exigência de IRRF por pagamento sem causa, vez que aqueles valores estariam livres para qualquer destinação, inclusive distribuição aos sócios.

Noto que houve a devida intimação da contribuinte para justificação dos débitos bancários (fls. 213 a 223) figurados no Anexo I do Termo de Intimação Fiscal de 17/06/09.

Acentuo que, em minha inteligência, a hipótese de incidência de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado cuida de uma *presunção legal* de *rendimento auferido* pelo beneficiário do pagamento, ou melhor, do recurso a ele transferido, e por este omitido. Daí se tributar exclusivamente na fonte pagadora esse valor.

A meu ver, há de se fazer uma distinção.

Em casos em que se entrevê *nexo causal* ou *ligação* entre os depósitos bancários e as saídas de recursos, em regra, entendo que cabe somente a exigência de IRRF por pagamento sem causa, não havendo lugar para exigência por omissão de receitas. Em tais circunstâncias, em regra, o autuado é somente a ponte para o real beneficiário dos recursos.

No caso vertente, não se constata essa ligação entre os depósitos bancários e as saídas de recursos bancários.

Não me convence a tese de que, uma vez tributados os depósitos bancários como omissão de receitas, aqueles estariam livres para qualquer destinação, sem tributação nos beneficiários dos recursos que saíram das contas bancárias, correspondentes aos valores anteriormente depositados e tributados. Uma coisa é a receita do primeiro beneficiário dos recursos depositados, no caso, da contribuinte, e que compõe seu lucro tributável. Outra coisa são os rendimentos de terceiros beneficiários dos recursos que saíram da conta bancária da contribuinte, ainda que sejam os mesmos recursos depositados e tributados na autuada.

Imagine-se que a empresa “x” preste serviços e receba o preço mediante depósito bancário, cujo valor não foi reconhecido como receita da empresa “x”. Esta usa esses recursos para pagar às pessoas “y” e “z” que lhe prestam serviços. Evidentemente, tais recursos representam receitas ou rendimentos das pessoas “y” e “z”. Não identificado que os recursos bancários foram transferidos a “y” e a “z” ou a que título, não há por que se afastar a hipótese legal de incidência de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Na hipótese em dissídio, as saídas de recursos bancários não tiveram identificação de causa.

O art. 674 do RIR/99 é claro ao prever a incidência de IRRF, exclusivamente na fonte, à alíquota majorada de 35%, no pagamento sem causa.

Por sua vez, diversamente do alegado pela contribuinte, a base de cálculo do IRRF é o valor dos pagamentos feitos reajustados com a inclusão do IRRF. *Não há sentido* no argumento da contribuinte de que o reajustamento é uma faculdade e não um dever, e de que tal reajustamento pode ser para baixo.

Rechaça o entendimento da contribuinte, o § 3º do art. 674 do RIR/99 (que reproduz o § 3º do art. 61 da Lei 8.981/95) ao falar que o rendimento representado pelo pagamento é considerado *líquido*. Ora, se esse valor é rendimento líquido, e a incidência recai sobre o rendimento bruto, como é expresso o mesmo § 3º do art. 674 do RIR/99², como se falar de reajustamento da base de cálculo *para baixo*?

Sem sentido. É textual a norma ao prever que a incidência do IRRF recai sobre o rendimento bruto, para o qual é reajustado o rendimento líquido.

Alega a contribuinte que saída bancária não é sinônimo de pagamento, que aquela pode representar mútuo ou outro negócio jurídico.

Com efeito, saída bancária pode não representar pagamento. Mas o *ponto é outro*.

A lei, ao dizer pagamento sem causa, está a se referir à transferência de recurso a terceiro sem causa identificada. O sentido da lei é: como não se identifica a *causa da transferência de recurso* a terceiro, tem-na como rendimento por ele auferido e omitido, recaindo a incidência tributária na fonte pagadora.

Como disse alhures, tenho para mim que se cuida de uma *hipótese de presunção legal de rendimento auferido* pelo beneficiário do recurso transferido.

² Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º. A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

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

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

Não identificada a causa da transferência de recurso, a norma legal toma essa materialidade como rendimento do beneficiário do recurso, tributando-o exclusivamente na fonte pagadora.

Aliás, se estivesse a lei cuidando de *pagamento em estrito sentido jurídico*, haveria *contradição de termos*. Se é pagamento, não há como sê-lo sem causa. Pagamento é forma extintiva ordinária de dever (obrigação). Se não há dever (obrigação), não há pagamento (fato jurídico ou ato-fato jurídico ou ato jurídico, ou mesmo negócio jurídico em certos casos, tudo a depender da doutrina a que se filie).

O *único sentido* extraível da norma legal é o de que ela referiu a *transferência de recurso sem causa* identificada como *rendimento* do beneficiário da transferência, por *presunção legal – juris tantum*, a inverter o ônus da prova de que não se está diante de rendimento.

Daí não se poder agasalhar tal argumento.

E nenhum elemento de contraprova a derruir tal presunção legal foi acostado aos autos.

Invoca a contribuinte que tal tributação, que chega à alíquota efetiva próxima a 54%, constitui estupro à justiça fiscal. Se tal incidência tributária passa ou não pelo teste de constitucionalidade, trata-se de questão cuja apreciação escapa à competência deste órgão julgador, conforme a Súmula nº 2 do CARF:

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

Posto isso, nego provimento ao recurso quanto à questão do IRRF por pagamento sem causa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E MULTA QUALIFICADA

Passo ao exame da questão da responsabilidade solidária da Cactus Locação de Mão de Obra Ltda., da sra. Jeane Alves de Oliveira e do sr. José Lino da Silva. E, depois, ao da multa qualificada.

Como se vê dos autos, a sra. Jeane Alves de Oliveira, sócia da Cactus Locação de Mão de Obra Ltda., possuía procuração para movimentação das contas bancárias da contribuinte (fl. 1254 e Anexo I do Termo de Intimação Fiscal de 17/06/09). O outro sócio da Cactus é o sr. José Lino da Silva.

Por sua vez, a Cactus tinha íntima ligação com a contribuinte, para dizer o mínimo.

Isso é evidenciado pelos Anexos 31, 32 e 34. Neles figuram cópias coletadas pelo autuante, a saber, resumo de pagamentos a serem *feitos pela contribuinte e pela Cactus* em mesmas folhas, planilha de *provisão de pagamento da contribuinte e da Cactus* (além de provisão da ADS e da ADT), sem nenhum elemento indicativo para razão de se encontrarem conjuntos.

Reforçam essa conexão da contribuinte com a Cactus - e com a ADT, ADS e a José Lino & Associados – os Anexos 29 e 33. O Anexo 29 contém cópia de folha em que constam os logotipos da contribuinte e da Cactus (além do da ADS, ADT e da *José Lino & Associados*), e o Anexo 33 apresenta cópia de planilha de mapa de acompanhamento dos contratos da contribuinte, da ADS e da ADT.

Se a Cactus não era sócia efetiva da contribuinte, como estarem nas mesmas folhas e planilhas, pagamentos a serem feitos pela Cactus e pela contribuinte, *imiscuídos*, bem como a provisão de pagamento da Cactus e da contribuinte?

Nota-se que a Cactus, bem como a ADT, a ADS, a José Lino & Associados, juntamente com a contribuinte, a bem ver, são todas empresas do mesmo grupo, embora nelas figurem como sócios pessoas distintas que, formalmente, não levariam a essa conclusão. Inclusive, no atendimento à fiscalização, funcionários da ADS entregavam os documentos da contribuinte, com uso inclusive de farda e crachá, caso do sr. Manoel Raimundo da Costa Filho (fl. 194, escrito à mão pelo autuante, não contestado pela contribuinte).

Por sua vez, quanto ao sócio no período objetivado pela autuação, sr. Jonielson Pereira de Oliveira, constata-se o seguinte.

Sobre ser sobrinho da sra. Jeane Alves Oliveira, ele fora empregado da contribuinte até o mês anterior ao ingresso em seu quadro societário, recebendo salário inferior a R\$ 600,00, além de ter sido empregado de outras empresas do grupo anteriormente com salários que não chegavam a R\$ 500,00 (fl. 1230), e residia em conjunto residencial de baixa renda (foto, fls. 1233 e 1234). Além disso, apresentava movimentação financeira baixíssima (fls. 1229 a 1235 e 1256), à vista da dimensão econômica da contribuinte da qual figura como sócio.

Quanto ao outro sócio da contribuinte, sr. Caio Silvestre da Silva Souza, verifica-se o seguinte.

Sobre ser sobrinho do sr. José Lino da Silva, ele era empregado da Cactus de 2002 a 2003, com salário não superior a R\$ 500,00, e, mesmo após se tornar sócio da contribuinte, continuou como empregado da Cactus até 1º/04/03, além de figurar como sócio também da ADS, tendo assinado documentos dessa como gerente comercial, responsável técnico e administrador. Igualmente, apresentou movimentação financeira baixíssima de 2001 a 2005, considerando a dimensão econômica da contribuinte, e morava em conjunto residencial de baixa renda (fls. 1234 a 1237; fotos nas fls. 1236 e 1237).

Em contraste, a movimentação financeira dos srs. Jeane Alves de Oliveira e José Lino da Silva, é dramaticamente superior à dos sócios da contribuinte, inclusive com conta bancária no exterior (fls. 1246 a 1249), e é compatível com a dimensão econômica da contribuinte.

Esse *conjunto probatório* evidencia que os srs. Jonielson Pereira de Oliveira e Caio Silvestre da Silva Souza eram “laranjas”, “testas-de-ferro” ou *strohmann* da contribuinte. E que os efetivos sócios da contribuinte eram a própria Cactus Locação de Mão de Obra e seus sócios, sra. Jeane Alves de Oliveira e sr. José Lino da Silva. Ela, inclusive, com procuração da contribuinte para movimentação de suas contas bancárias.

A omissão de receitas associada ao uso de *strohmann* ou “laranjas” e ao conjunto probatório suprarreferido denuncia a concorrência de interesse comum da Cactus, da sra. Jeane e do sr. José Lino, com a contribuinte, nas situações configuradoras de fatos geradores das obrigações tributárias em dissídio.

Essa a minha cognição.

Prossigo, com a questão da multa qualificada.

A concreção de omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada *não é suficiente* para tipificação da hipótese de multa qualificada, a meu ver.

Entretanto, a *simulação subjetiva*, com uso de homens-de-palha (*strohmann*), sem capacidade econômica para arcar com eventual responsabilização tributária da contribuinte, associada à omissão de receitas - que, apesar de ser presuntiva, no caso vertente, ficou robustecida com a evidência do saldo credor de caixa (a omissão de receitas correspondente aos depósitos bancários) - é denunciadora do elemento subjetivo do tipo.

Vale dizer, esse conjunto, com juízo de valor preponderante para e pela *simulação subjetiva*, acusa o *concurso de dolo*, precisamente, de dolo específico, no comportamento recriminado.

Sob tais ponderações, nego provimento ao recurso quanto à responsabilidade solidária da Cactus Locação de Mão de Obra, dos srs. Jeane Alves de Oliveira e José Lino da Silva, e quanto à multa qualificada.

Diante da manutenção da multa qualificada, resulta prejudicada a questão da decadência, vez que de toda forma resulta aplicável o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN.

Sob essa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 6 de março de 2013

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator