



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

Processo n° 19515.002754/2005-45
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.216 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de junho de 2016
Matéria Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
Recorrente CILASI ALIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 1999

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA DEVOLVIDA À TURMA ORDINÁRIA. TRANSITO EM JULGADO ADMINISTRATIVO.

A apreciação da matéria objeto de recurso especial admitido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, torna definitiva todas as demais constantes do recurso voluntário ou de ofício, que não foram objeto do recurso especial.

IRRF. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA PELO IRRF NO CASO DE PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA COMPROVADA.

Quando a Autoridade Fiscal, verificando a existência de pagamento sem causa, comprova - mesmo que com diversas provas indiciárias - a ausência de motivação para o pagamento, cabe ao contribuinte, devidamente intimado, a comprovação do fato impeditivo ou modificativo do direito do Fisco ao lançamento, ou seja, a comprovação da devida motivação.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 4

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil são devidos à taxa SELIC, a partir de abril de 1995.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO INADIMPLIDO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 5.

São devidos juros de mora sobre crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

EDUARDO TADEU FARAH - Presidente.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Relator.

EDITADO EM: 01/07/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Tadeu Farah (Presidente), Carlos Henrique de Oliveira, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), Marcio de Lacerda Martins (Suplente convocado), Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente convocada), Carlos Alberto Mees Stringari, Carlos Cesar Quadros Pierre, Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão da 5ª Turma da DRJ São Paulo I, que manteve na integralidade o lançamento tributário que constituiu o crédito relativo ao imposto de renda retido na fonte, incidente sobre pagamento efetuado supostamente sem causa (Termo de Verificação Fiscal às folhas 70 do processo digitalizado).

O lançamento (AI de fls 145) se refere ao ano-calendário de 1999 e foi aperfeiçoado com a ciência do contribuinte em 10 de dezembro de 2004.

Ao insurgir-se contra o lançamento, por meio de impugnação (fls. 151 do processo digitalizado), datada de 10 de janeiro de 2005, o contribuinte obteve da DRJ SPO I a análise de seus argumentos por meio do Acórdão de Impugnação 8.833 (fls 435), sendo, porém, considerados improcedentes, com consequente manutenção do crédito tributário.

Cientificado da decisão em 04 de maio de 2006, interpôs tempestivamente, recurso voluntário (fls. 437). Tal recurso foi apreciado pela 4ª Turma do antigo 1º Conselho de Contribuintes, que prolatou o Acórdão 104.22523 (fls. 543). O relatório que embasou a decisão deve ser reproduzido por sua fidelidade aos fatos processuais:

Contra a contribuinte foi lavrado, em 09/12/04, o Auto de Infração de Imposto de Renda na Fonte (fls. 483/488), com ciência através de AR em 10/12/04, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 3.742.630,74 (padrão monetário da época do lançamento), a título de Imposto de Renda na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% calculado sobre o valor do imposto de renda, relativo ao fato gerador ocorrido em 30/04/1999.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade lançadora entendeu

haver falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada. Infração capitulada no artigo 674 do RIR/99, cuja base legal é o artigo 61, § 1º, da Lei nº. 8.981, de 1995.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação de fls. 69/74, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte efetuou vendas de bens pertencentes ao seu ativo imobilizado (máquinas e equipamentos industriais), em abril de 1999, a empresa Parmalat Brasil S/A Industria de Alimentos - CNPJ 89.940.878/0250-24, cujas notas fiscais constam às fls. 126/135, no valor total de R\$ 8.800.000,00 - que as notas fiscais de vendas dos bens do ativo imobilizado foram contabilizadas como contas a receber na conta contábil 112.1.004 - Contas a Receber Parmalat, e foram recebidas como segue:

a) a nota fiscal nº. 9273 no valor de R\$ 2.876.883,84 foi recebida em 14/04/99, através do pedido de pagamento nº. 34.619 (borderô CP 132330) emitido contra o BRADESCO pela empresa Parmalat Brasil S/A, que emitiu o cheque nº. 142934, conforme elementos colhidos em diligência na compradora. Este cheque foi utilizado para depósito judicial junto ao Juízo da 2ª Vara Cível da Capital, referente à primeira parcela da concordata (fls. 124/125), conforme Guia de Depósito Judicial nº. 362.203-6. O registro contábil na fiscalizada ocorreu em 14/04/99;

b) a nota fiscal nº. 9361 no valor de R\$ 2.123.161,16, foi recebida em 23/04/99, conforme depósito efetuado na conta corrente da fiscalizada junto ao BNC conforme cópia do extrato bancário anexo (fls. 123). O registro contábil na fiscalizada ocorreu em 31/05/99;

*c) a nota fiscal nº. 9437 no valor de **R\$ 2.000.000,00** não foi recebida pelo contribuinte, uma vez que, a Parmalat Brasil S/A, através do Pedido de Pagamento nº. 345.539, emitiu o cheque nº. 380457 nominal a empresa Danae Consultoria e Projetos S/C Ltda. Na fiscalizada este cheque não foi registrado;*

d) a nota fiscal nº. 9759 no valor de R\$ 1.800.000,00 foi recebido parcialmente em diversas parcelas como demonstrado na conta contábil 112.004 (fls. 123) durante o ano-calendário de 1999.

*- que quanto à nota fiscal nº. 9437 no valor de R\$ 2.000.000,00 recebida pela DANAÉ Consultoria e Projetos S/C Ltda., a fiscalizada contabilizou em 30/06/99 importância equivalente em despesas diversas na conta contábil 316.3.001 - Despesas Diversas, a título de rescisão do contrato de industrialização por encomenda (fls. 143/144), tendo efetuado os lançamentos constantes da planilha anexa (fls. 122), ou seja, contabilizou a **débito da conta 316.3.001 - Despesas Diversas o valor de R\$***

2.000.000,00, creditado a conta contábil 215.5.010 - Contas a Pagar - DANAE e, em seguida debitou a conta contábil 215.5.010 - creditando a conta 112.1.004 - Contas Receber - Parmalat, baixando assim, a importância a receber da Parmalat Brasil S/A;

- que em diligência junto à empresa DANAE Consultoria e Projetos S/C Ltda., constatamos que a importância acima está contabilizada como recebimento a título de indenização por perdas e danos e lucros cessantes, conforme instrumento particular de transação e cópias dos livros contábeis (fls. 145/154);

- que ocorre que o sócio quotista da DANAE Consultoria e Projetos S/C Ltda., é o Sr. Cid Maraia de Almeida, é sócio quotista da DANAE participando com 97,50% do capital social, e, também é acionista da empresa Bela Vista S/A, detendo 2.736.729 ações do capital social (fls. 07/18), ou seja, detém 29,17% do total das ações. Verificando os livros contábeis da DANAE, constata-se que a mesma não possuía e não tem estrutura administrativa e de pessoal, bem como, instalações para que pudesse efetuar a prestação de serviços, objeto da suposta rescisão e indenização;

- que o endereço da DANAE é o mesmo do Sr. Cid Maraia de Almeida, como consta na DIPJ do ano-calendário de 1998 e procuração outorgada a Sra Eliana Márcia Pelegrine Prado em 04/10/04 (fls. 162), ou seja, Rua Iperoig, n.º. 501 - apto 71 - Perdizes - São Paulo - SP. Na base de dados da Receita Federal, no cadastro de CPF o endereço informado é o da Sede da bela Vista S/A e, o telefone informado é do escritório da Sra. Eliana, ou seja, telefone n.º. 6192-9020 (fls. 172). Cabe salientar que quando do primeiro ato para circularização junto a DANAE, enviamos via postal o termo de intimação para Rua Iperoig, n.º. 501 - apto 71 e, o mesmo retornou com a anotação pelos correios de que se mudou (fls. 155/156);

- que a atividade econômica com o qual a DANAE está inscrita no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas é classificação no CNAE Fiscal sob o n.º. 7416-002:

Atividades de assessoria em gestão empresarial (fls. 171), logo, incompatível com a industrialização por encomenda de produtos que está classificado como atividade industrial;

- que em 29 de novembro de 2004 intimamos via postal a DANAE Consultoria e Projetos S/C Ltda., através de sua procuradora Sra. Eliana Márcia Pelegrine Prado, no endereço indicado na procuração, para apresentar o contrato social e alterações posteriores desde a abertura da empresa até a presente data, tendo a correspondência retornado com a anotação pelos correios de que se mudou (fls. 158/159);

- que em tese estamos diante de atos simulados, visando transferir recursos de uma empresa em processo de concordata, para outra na qual, a pessoa do Cid Maraia de Almeida que é acionista e Diretor Superintendente da bela Vista S/A e sócio quotista da DANAE Consultoria e Projetos S/C Ltda, detendo

97,5% do capital social e, ainda, responsável perante a Receita

Federal de ambas as empresas. Tais atos visaram no mínimo gerar prejuízo na fiscalizada, causar prejuízos aos credores da concordata e ao fisco federal, estadual e municipal, face ao registro no passivo de obrigações elevadas, constantes do balanço patrimonial encerrado em 31/12/99 (fls. 177/184);

- que cabe salientar que o próprio contribuinte em 31/12/99 por ocasião da apuração do lucro real, procedeu ao ajuste no resultado do exercício adicionando o encargo financeiro de R\$ 2.000.000,00 na apuração do lucro real, ou seja, considerou este desembolso como despesa não dedutível (fl. 173)175);

- que o encargo financeiro de R\$ 2.000.000,00 assumido pela fiscalizada caracteriza-se pagamento sem causa, pois inexistiu causa que justificaria a quebra de contrato e por conseqüência à própria indenização, cabendo a tributação do imposto de renda na fonte, uma vez que, para fins de apuração do lucro real o contribuinte já adicionou ao resultado do exercício, por ocasião de sua apuração.

Em sua peça impugnatória de fls. 148/185, instruída pelos documentos de fls. 186/1., apresentada, tempestivamente, em 10/01/05, a contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o auto de infração levou em consideração um Contrato de Compra e Venda e Transação que envolveu a Parmalat Brasil S/A e DANAE Consultoria e Projetos, e depois de identificar os contratantes e o tipo de contrato firmado entre as partes, incorreu em equívoco, ao considerar a ocorrência de infração ao art. 674 do RIR/99;

- que o auto de infração é insubsistente, pois a DANAE Consultoria e Projetos, beneficiária do pagamento está devidamente identificada e a operação que deu causa existiu, nos próprios termos da verificação;

- que, ainda neste aspecto, e diante da agressividade do auto de infração, cumpre à recorrente Bela Vista, esclarecer que a própria beneficiária DANAE atendeu às solicitações da fiscalização e ofereceu elementos quanto à existência do negócio que deu causa ao pagamento;

- que como se percebe, o pagamento feito pela recorrente Bela Vista a DANAE decorreu de operação existente, e, mais que isso, foi submetida à tributação na própria beneficiária DANAE, conforme constatado pela fiscalização;

- que, portanto, além de insubsistente o auto de infração faz apologia da bitributação, pois foi constatado pelo agente fiscal que a DANAE beneficiária do pagamento contabilizou a receita e submeteu-a a tributação do IR;

- que por conta dá gravidade das insinuações feitas pelo agente fiscal, explicitamente lavradas no auto de infração, cumpre à recorrente Bela Vista esclarecer que o contrato que envolveu a venda de um ativo à Parmalat, foi objeto de acurado exame e respectiva autorização judicial, concedida pelo Juízo que processou concordata preventiva da Bela Vista. Com a venda daquele ativo, a Bela Vista pode encerrar a concordata, pagando seus credores;

- que, portanto, está totalmente fora da realidade a posição "teórica" levantada pelo agente fiscal, já que a venda do ativo não foi simulada (tanto que identificadas às partes, beneficiários e negócio subjacente) e, positivamente, não gerou prejuízo aos credores, pois a receita experimentada pela Bela Vista possibilitou o pagamento dos credores nos autos da concordata, e sempre com a fiscalização do Ministério Público e autorização passada pelo Magistrado;

- que, portanto, as desrespeitosas insinuações acerca de simulação ou prejuízo a credores, imaginadas pelo agente fiscal são inoportunas e descabidas, pois não leva em conta o enorme esforço da Bela Vista em concluir um contrato que lhe viabilizasse sair do estado de concordataria. E nem levam em conta o zelo do Ministério Público e elevado saber jurídico do Magistrado que fiscalizaram e autorizaram a realização daquele negócio.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pela impugnante, Quinta Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que se analisando as peças constantes dos autos e o que foi relatado pela fiscalização nos Termos de Verificação Fiscal, não se vislumbra nenhum cerceamento à participação da contribuinte durante a ação fiscal (que é fase pré-processual, e poderia ter sido conduzida unilateralmente pelo agente do Fisco);

- que a contribuinte possuía junto à Parmalat um crédito de R\$ 2.000.000,00 (NF n.º. 9437), que não foi recebido por ela, mas pela empresa Danae Consultoria e Projetos S/C Ltda., por ordem da contribuinte, por conta de uma indenização por rescisão do contrato de industrialização por encomenda (fls. 96 e 97);

- que no entender da fiscalização, trata-se, esse ressarcimento, de uma simulação, e, conseqüentemente, de um pagamento sem causa, sujeitos à tributação de IRRF, e à aplicação de multa de ofício qualificada;

- que em sua defesa, a contribuinte alega que o pagamento decorreu de operação existente, e foi submetido à tributação na Danae. Alega, ainda, que o contrato que envolveu a venda de um ativo à Parmalat foi objeto de acurado exame e respectiva autorização judicial, concedida pelo Juízo que processou a concordata preventiva da contribuinte;

- que a contribuinte não comprova que a Danae tinha estrutura e efetuava, para ela, industrialização por encomenda de produtos, ficando também sem justificativa a indenização por perdas e danos e lucros cessantes, apesar da apresentação do contrato de fls. 96 e 97, de aparente legalidade;

- que, aliás, a aparência de legalidade é uma das características dos atos simulados e fraudulentos, assim como a intenção de se utilizar a norma jurídica com finalidade diversa da que foi concebida;

- que quanto à alegação de que o contrato que envolveu a venda de um ativo à Parmalat foi objeto de acurado exame e respectiva autorização judicial, cumpre observar que o Alvará de fl. 112 não autoriza o repasse de R\$ 2.000.000,00 a Danae; ao contrário determina, expressamente, o depósito em conta judicial;

- que quanto ao fato de a Danae ter oferecido à tributação o montante supracitado, há que observar que o artigo 674 do RIR/99 é claro ao estabelecer que a tributação, no caso, é exclusiva na fonte, sendo, portanto, irrelevante a tributação no beneficiário;

- que corretas, portanto, a tributação a título de IRRF e a aplicação da multa agravada de 150%, nos exatos termos da autuação.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Anual - calendário: 1999 Ementa: PAGAMENTO SEM CAUSA. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA.

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os 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.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

Impõe-se a aplicação de multa agravada no caso de evidente intuito de fraude.

Lançamento Procedente."

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 04/05/06, conforme Termo constante às fls. 404/407, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (02/06/06), o recurso voluntário de fls. 409/437, instruído com os documentos de fls.438/471, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta nos autos às fls. 483/486 a Relação de Bens e Direito Para Arrolamento, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º. 9.639, 1998, que alterou o art. 126, da Lei n.º 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.528, de 1997."

Após análise dos autos, a 4ª Turma do 1º Conselho prolatou a decisão, como dito, consubstanciada no Acórdão 104-22523, assim ementada (fls 543):

"DECADÊNCIA IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento efetuado a beneficiário não identificado ou sem a comprovação da operação ou causa está sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, cuja apuração e recolhimento devem ser realizados na data do pagamento (fato gerador). **A incidência tem característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4.º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.**

PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Somente é cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei n.º. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A não comprovação da operação ou da causa do pagamento efetuado, sem a utilização de documentos inidôneos, caracteriza falta simples de pagamentos sem causa, porém não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos da legislação tributária.

Recurso provido." (negritos nossos)

Contra tal decisão - em especial contra a decadência declarada - se insurgiu a Procuradoria da Fazenda Nacional por meio de recurso especial (fls 585), que restou denegado por unanimidade de votos, pela 4ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), como se observa pela ementa do Acórdão 9304-00112 (fls 605), de 04/05/2009, abaixo reproduzida:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 1999

DECADÊNCIA - Sujeita-se o rendimento do imposto de renda retido na fonte ao lançamento por homologação (art. 150, § 4.º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, tendo o fisco cinco anos, a partir dessa data, para efetuar o lançamento.

Recurso Especial do Procurador Negado" (negritos nossos)

Novamente inconformada, a Fazenda Nacional recorre ao pleno da CSRF, agora por meio de Recurso Extraordinário (fls. 619), previsto no regimento do CARF então vigente. Tal recurso foi apreciado em sessão de 28 de agosto de 2012, resultando no Acórdão de Recurso Extraordinário 9900-000316 (fls 650), cuja ementa se reproduz:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 1999

REGIMENTO INTERNO CARF. DECISÃO DEFINITIVA DE MÉRITO STJ ART. 62A DO ANEXO II DO RICARF. UTILIZAÇÃO ADMINISTRATIVA DE PRECEDENTES JUDICIAIS. IDENTIDADE DAS SITUAÇÕES FÁTICAS. NECESSIDADE.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelo artigo 543C do Código de Processo Civil, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho (Art. 62A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, acrescentado pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010).

O disposto no art. 62A do RICARF não implica o dever do julgador administrativo em reproduzir a decisão proferida em sede de recurso repetitivo, sem antes analisar a situação fática e jurídica que ensejou a decisão do precedente judicial. A finalidade da disposição regimental é impedir que decisões administrativas sejam contrárias a entendimentos considerados definitivos pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática prevista pelo art. 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ART. 173, INCISO I, DO CTN. TERMO INICIAL. INTERPRETAÇÃO CONFORME RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC. IMPOSSIBILIDADE.

A contagem do prazo decadencial, na forma do art. 173, I, do CTN, deve se iniciar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido efetuado o lançamento de ofício, nos exatos termos do aludido dispositivo."

Em função da decisão unânime do Pleno da CSRF, o Sr. Relator, ao final do voto vencedor, determina (fls 659):

"Por tais fundamentos, DOU provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para afastar a arguição de decadência e determinar o retorno dos autos à Câmara ordinária para apreciação das demais razões do recurso especial." (destacamos)

Por sorteio eletrônico, o processo é distribuído para este Conselheiro para ser relatado.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Em face do decisão do pleno da CSRF e do preenchimento dos requisitos recursais, passo a analisar o recurso voluntário interposto em 08 de junho de 2006 e constante das folhas 435, na ordem da apresentação das alegações, sendo certo que a questão da decadência esta pacificada no presente processo administrativo, em razão do pronunciamento da CSRF.

Antes porém, mister realçar com tintas fortes que entendo **que não foram devolvidas para a análise desta turma ordinária todas as questões decididas no Acórdão de Recurso Voluntário 104-22523** prolatado pela 4ª Câmara do antigo Primeiro Conselho. Isso porque não foi objeto nem do recurso especial tampouco do extraordinário propostos pela Fazenda Nacional a questão da desqualificação da multa decidida no acórdão de recurso voluntário atacado pelos recursos mencionados. Vejamos.

Como acima relatado, a 4ª Câmara acordou em dar provimento ao recurso voluntário com a seguinte decisão (fls 543):

*"ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, **DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.** Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo, que rejeitavam a decadência"* (destacamos)

Ao recordamos a ementa do voto, encontraremos, no tocante à multa qualificada, textualmente :

*"PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - **Somente é cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A não comprovação da operação ou da causa do pagamento efetuado, sem a utilização de documentos inidôneos, caracteriza falta simples de pagamentos sem causa, porém não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos da legislação tributária.**"*
(novamente destacamos)

Nos voto condutor da decisão, o relator assevera (fls. 571):

*"Assim, no caso em questão, o fato de a contribuinte não ter **comprovado a operação ou causa do pagamento efetuado, por***

si só, não caracteriza o evidente intuito de fraude a que se refere o inciso II do art. 44 da Lei n.º. 9.430, de 1996.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples omissão de rendimentos ou pagamentos a beneficiários não identificados ou pagamento sem causa não dá causa para a qualificação da multa. A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito passivo empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro quer por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Diante da desqualificação da multa de ofício levanto a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo ao fato gerador lançado, pelas razões abaixo expostas. (negritos e sublinhados nossos)

E nas conclusões do voto vencedor, encontramos (fls. 581):

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de DAR provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%, e ACOLHER a preliminar de decadência arguida pelo relator para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário em questão." (os destaques não constam do voto)

Segundo o Código de Processo Civil hoje vigente, Lei 13.105/15, artigo 505, não transitam em julgado os motivos ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença, o que nos permite inferir ser essa parte dispositiva da sentença que recebe a proteção da imutabilidade decorrente do trânsito em julgado.

Nesse sentido a lição de Cândido Rangel Dinamarco (*Instituições de Direito Processual Civil, III, 2ª ed., Malheiros Editores, pag 312*):

"Somente o preceito concreto contido na parte dispositiva das sentenças de mérito fica protegido pela autoridade da coisa julgada, não os fundamentos em que ele se apóia"

Logo, embora que com certa atecnia, pela parte dispositiva do acórdão vergastado remeter diretamente *ao termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado*", integrando os termos da decisão vergastada, forçoso reconhecer que a questão da qualificação da multa foi explicitamente decidida pela Câmara 'a quo'.

Ao perquirirmos todo o conteúdo dos apelos da Procuradoria da Fazenda, tanto do recurso especial quanto do extraordinário, não encontraremos nem nas razões, nem nos pedidos dos mesmos, insurgência quanto à desqualificação da multa aplicada ao lançamento de ofício do imposto de renda na fonte.

Observa-se, portanto, por preclusão, o trânsito em julgado dessa parte da decisão.

Pelo exposto, em que pese minha posição pessoal quanto à questão, não foi devolvida à apreciação desta turma ordinária a qualificação da multa de ofício aplicada, restando portanto, a aplicação da mesma no percentual de 75% sobre o valor do imposto lançado, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Superada a questão do trânsito em julgado de parte das alegações constantes do recurso aqui apreciado, passemos a analisá-lo na ordem dos demais argumentos.

MÉRITO

Alega a recorrente que a Fiscalização entendeu ter havido simulação com intuito de transferência de recursos de uma empresa em processo de concordata. Segundo o recurso, o Fisco entendeu que a Recorrente por contratar uma empresa de um sócio do seu quadro acionário, a Danae Consultoria e Projetos S/C LTDA., simulou um negócio jurídico. São seus argumentos (fls 441):

"Para subsidiar o entendimento destacado, ratificado por ocasião do julgamento de primeira instância administrativa, em síntese, exara que: a) a Danae não possuía estrutura administrativa e de pessoal, nem instalações para que pudesse efetuar a prestação dos serviços objeto da suposta rescisão e indenização; b) a sede da Danae é a mesma do sócio quotista; c) a atividade econômica da Danae de assessoria em gestão empresarial é incompatível com a industrialização por encomenda de produtos, que está classificado como atividade industrial; d) que a importância recebida pela Danae foi contabilizada pela fiscalizada ora autuada Recorrente como despesas diversas a título de rescisão de contrato de industrialização por encomenda; e) tudo isso porque a ora Recorrente possuía junto à Parmalat um crédito de R\$ 2.000.000,00 que não foi recebido por ela, mas pela empresa Danae Consultoria e Projetos S/C Ltda., por ordem da Recorrente, por conta de uma indenização por rescisão do contrato de industrialização por encomenda; e, f) entendendo assim, que trata-se esse ressarcimento, de uma simulação, e conseqüentemente de um pagamento sem causa, sujeito à tributação (35%) e multa de ofício qualificada (150%)."

Segundo o Termo de Verificação Fiscal,

A partir dessas premissas que, no entender da Recorrente embasam o lançamento, surgem os argumentos do recurso quanto ao mérito do lançamento. Vejamos.

Alega o recorrente que há evidente desnecessidade da existência de estrutura operacional da contratante (item a) para a realização de um contrato de industrialização por encomenda, uma vez que essa estrutura deve existir sim, mas pertencendo a quem irá fabricar o produto encomendado.

Quanto à localização da sede da empresa (item b), segundo o recurso, não há óbice que justifique o lançamento. É despiciendo o desperdício de recursos financeiros no aluguel de salas comerciais ou galpões industriais, nada obstando que a sede da empresa seja a mesma do domicílio do seu sócio como consta da acusação fiscal.

Quanto à atividade econômica da contratante da industrialização por encomenda não ser industrialização (item c), nenhuma surpresa. O que a contratante, DANAE,

fez foi justamente - por contrato - encomendar a industrialização de um produto que visava fomentar no mercado com gestão de outros parceiros e interessados. Logo, no ver do recurso, é inócuo perquirir a atividade econômica da contratante, da DANAE.

Havendo a rescisão do contrato de industrialização por encomenda, como de fato houve segundo o recurso, nada há de errado na contabilização de tais valores como indenização por rescisão contratual (item d). Tal rescisão, segundo o alegado, ocorreu por conta da venda dos ativos da Recorrente, que deliberadamente optou pela rescisão, por ser mais vantajoso para ela a venda dos ativos do que a industrialização encomendada.

O recurso alega ainda que o fato da existência de um sócio comum entre as empresas só corrobora o negócio jurídico efetuado, em face de sua expertise no mercado de atuação (item e).

Inferências não podem ser motivos de lançamento tributário, ou seja, segundo o recurso - no caso concreto - se observa a existência de pura presunção por parte do Agente Fiscal. Alega ainda ter inexistido qualquer investigação fiscal para apuração da natureza da operação realizada, ou seja, houve somente mera presunção para fundamentar o lançamento.

Assim, houve iliquidez e incerteza no lançamento, em face da inexistência de qualquer apontamento fático.

Não se pode concordar com as alegações do Recurso.

Em que pese alguma logicidade em alguns dos argumentos, como por exemplo a desnecessidade de estrutura operacional ao contratante, não pode o Recorrente se desvencilhar do ônus da comprovação de fato impeditivo do direito de lançamento pelo Fisco.

Vejamos.

Como visto, trata-se de lançamento relativo ao imposto de renda retido na fonte no caso de pagamento a beneficiário não identificado ou sem comprovação da operação ou da causa.

Cediço que o imposto sobre a renda incide sobre aquilo que a lei, e somente ela, define como renda. Tal afirmação peremptória, em que pese a inúmera doutrina sobre tal conceito, decorre da simples determinação constitucional que a somente a lei complementar disporá sobre os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Carta da República (artigo 146, III, "a").

Tal missão coube ao Código Tributário Nacional, que explicitou no artigo 43:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior." (negritamos)

Inegável, portanto, exceto por aqueles que constroem teorias apartadas do direito constitucional e do direito positivo, que o imposto sobre a renda incide sobre o produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos e sobre todos os demais acréscimos patrimoniais não compreendidos nas situações anteriores. Simples assim!

Ora, da definição acima cabe a inferência direta: contribuinte do imposto é aquele que aferiu renda, por ter incidido no fato gerador. Correto, mas não só esse.

O próprio CTN, ao tratar do sujeito passivo, e novamente cumprindo seu papel constitucional de determinar os sujeitos passivos dos impostos, explicitou no artigo 45, parágrafo único:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe cabam.

Forçoso recordar, por amor à clareza e a metodologia da interpretação científica, que tal comando em tudo e por tudo se coaduna com a determinação codicista da sujeição passiva tributária, que no artigo 121, explicita que são sujeitos passivos, o contribuinte, por ter relação direta com a ocorrência do fato gerador e o responsável, aquele que sem ser o contribuinte, tem a obrigação determinada pela lei.

Com esses permissivos constantes da lei quadro tributária, o legislador competente, fez constar na lei tributária a previsão da retenção do imposto sobre a renda, em especial na Lei nº 7.713/88.

Em regra, o imposto sobre a renda retido na fonte é mera antecipação tributária, devendo ser o imposto sobre a renda da pessoa física apurado anualmente, por meio da declaração de ajuste anual. Tal constatação, embora conhecida de todos, é importante para fixarmos que o contribuinte e a incidência tributária não se deslocaram com a forma de tributação disposta pela Lei nº 7.713/88, revelando-se, o fonte, mera técnica arrecadatória.

Em síntese: Contribuinte é aquele que auferiu renda. Responsável é aquele que pagou o rendimento auferida pelo contribuinte. Ambos sujeitos passivos do imposto sobre a renda, nos termos do artigo 121 do CTN.

Voltando os olhos especificamente para o imposto sobre a renda retido na fonte incidente sobre os pagamentos a beneficiários não identificados, encontraremos a seguinte determinação na Lei nº 7.713/88:

"Art. 47. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta por cento, todo rendimento real ou ganho de capital pago a beneficiário não identificado."

Com a edição da Lei nº 8.981/95 há um alargamento da hipótese de incidência, do imposto sobre a renda retido na fonte incidente sobre o pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado, vez que tal diploma legal fez constar o dever de retenção e recolhimento também nos casos de pagamento sem causa ou sem comprovação da operação. Vejamos o texto da Lei:

"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."*

Inegável a ampliação das situações ensejadoras da tributação exclusiva pelo imposto de renda na fonte à alíquota de 35%. Não só nos casos da ausência da identificação do beneficiário como também nos pagamentos em que não houver a comprovação da motivação de tal pagamento, ou mesmo da operação que ensejou tal remuneração.

Até aqui, nada de novo sobre a dinâmica do IR e do IRRF, exceto que, como dito acima, em regra o fonte é antecipação de recolhimento do IR devido. No caso do pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado estamos diante de uma exceção posta pela lei. Trata-se de tributação exclusiva, ou seja, aquele que percebeu o rendimento, o provento de qualquer natureza (uma vez que não se pode afirmar que se trata de renda do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos), não levará tal base de cálculo e o respectivo tributo recolhido ao ajuste anual a ser realizado pela chamada declaração de imposto de renda.

Mister reforçar a conclusão acima, em face da importância da mesma no deslinde da questão: **o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado são proventos de qualquer natureza para estes, e portanto, devem ser tributados pelo imposto sobre a renda.**

A técnica de tributação legalmente determinada é a da tributação exclusiva na fonte com a aplicação de alíquota diferenciada de 35%, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Diante do exposto, podemos concluir que o imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) é, em regra, mera antecipação tributária do imposto sobre a renda (IR) devido pelo contribuinte, ou seja, por aquele que auferiu renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos e sobre todos os demais acréscimos patrimoniais não compreendidos nas situações anteriores. Como exceção, e aí teremos o IRRF como técnica arrecadatória, há situações que a lei determina que o fonte seja submetido ao regime da tributação exclusiva, isto é, tanto a renda quanto o tributo recolhidos não serão computados no ajuste anual.

Logo, o deslinde da questão no caso concreto passa pela simples constatação da existência ou não da causa do pagamento efetuado pela Recorrente à empresa DANAE Consultoria e Projetos S/C Ltda. pela Recorrente, uma vez que houve o efetivo pagamento **segundo a Fiscalização, fato não contestado pelo Fisco.**

Ora, sempre entendi que a comprovação da ocorrência do fato gerador tributário é, por expressa disposição do artigo 142 do CTN, ônus do Fisco.

A partir daí, a dialética da provas exige que o contribuinte apresente, e comprove, fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito de crédito do Fisco constante do lançamento e, no caso, devidamente corroborado por provas. Tal exegese, no sentido da exigência de comprovação dos fatos alegados pelas partes constantes do processo administrativo tributário, consta do Decreto nº 70.235 em especial dos artigos 9º e 15.

Ao meu ver, não pôde o Recorrente se desvencilhar do encargo probatório, pelos argumentos apresentados. Não se verificou, como veremos, o impedimento ao direito da União.

Recordemos, a lógica presente na ação fiscal. O Fisco, verificando a existência do pagamento indigitado, intima o contribuinte a comprovar a origem dos recursos. A ausência da comprovação, segundo a legislação tributária, enseja o lançamento. No processo administrativo fiscal instaurado pela impugnação, o Contribuinte deve comprovar suas alegações. Observa-se no presente caso, que o Recorrente não o fez no procedimento inquisitório fiscalizatório.

Ao diligenciar no favorecido, o Fisco verifica que houve o pagamento por suposta indenização contratual e que tal indenização não foi oferecida à tributação. Vejamos o Relatório Fiscal (fls 71):

"Em diligência junto à empresa DANAE CONSULTORIA E PROJETOS S/C LTDA., constatamos que a importância acima está contabilizada como recebimento a título de indenização por perdas e danos e lucros cessantes, conforme instrumento particular de transação e cópias dos livros contábeis (fls.145 / 154).

(...)

Pesquisando nos sistemas da Receita Federal, as informações prestadas pela DANAE CONSULTORIA E PROJETOS S/C LTDA., constatamos que:

a) as receitas auferidas e informadas (DIPJ's entregues) são de:

Ano calendário Valor - R\$

1998 47.428,72

1999 6,64

2000 0,00

2001 0,00

2002 0,00"

A partir dessa constatação, o Fisco parte para as demais verificações constantes do Termo de Verificação e observa ter a empresa destinatária do pagamento como quotista amplamente majoritário um dos sócios da Recorrente. Além disso, observa que a empresa tem sede no mesmo domicílio desse sócio. Que a empresa não apresenta estrutura operacional e administrativa, além de capacidade financeira como se observa pelas DIPJ mencionada, para realizar tal negócio jurídico.

E mais, e no meu modo de ver, comprovadamente indício mais grave: o objeto social da empresa é totalmente incompatível com o negócio jurídico firmado. Mister não olvidar que a atuação da empresa em desacordo com seu mister social é causa, segundo o Código Civil pátrio, Lei nº 10.406/02, artigo 50, de desconsideração da personalidade jurídica por desvio de finalidade, o que, de plano, mostra a presunção legal quanto aos vícios existentes nos negócios jurídicos assim praticados.

Ressalte-se, pela importância, que todos os indícios de fraude acima mencionados constam do relatório fiscal, ensejando a oportunidade de defesa pelo Contribuinte, vez que todos os fatos ensejadores da constituição do crédito estavam perfeitamente delineados.

Porém, como dito, não houve nenhuma comprovação de fatos impeditivos do direito de crédito. Perquirindo a impugnação e mesmo o voluntário, não comprovou o Recorrente o porquê do montante da indenização da rescisão contratual, ou mesmo, a própria existência de alguma industrialização, ou parte desta, da encomenda realizada. O que se observa (fls 97) é a cópia do instrumento de transação, não revestido de nenhuma formalidade, e datado de 07 de abril de 1999.

A transação firmada, ensejadora do valor da indenização paga, remete ao contrato entre as partes firmado em setembro de 1998, 7 meses antes. Nesse período algo foi industrializado? Houve entrega ao encomendante? Este, o encomendante, realizou alguma operação mercantil com o produto encomendado?

Como bem apontado na decisão de piso (fls 424), os negócios simulados sempre ostentam alguma aparência de normalidade, de legalidade:

"36. A contribuinte não comprova que a Danae tinha estrutura e efetuava, para ela, industrialização por encomenda de produtos, ficando também sem justificativa a indenização por perdas e danos e lucros cessantes, apesar da apresentação do contrato de fls. 96 e 97, de aparente legalidade.

37. Aliás, a aparência de legalidade é uma das características dos atos simulados e fraudulentos, assim como a intenção de se utilizar da norma jurídica com finalidade diversa da que foi concebida

38. São esclarecedores os ensinamentos sobre a matéria que inúmeros doutrinadores nos trazem, dentre os quais podemos destacar, entre outros, Edmar Oliveira Andrade Filho (Direito Penal Tributário - Crimes contra a Ordem Tributária e contra a Previdência Social, Editora Atlas, 2.ª edição, pgs.94 a 97) e Hermes Marcelo Huck (Evasão e Elisão - Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário, Editora Saraiva, pgs. 103 e 104), cujos excertos de texto são transcritos a seguir:

Edmar Oliveira Andrade Filho "(...) é de fundamental importância estabelecer um divisor entre a economia de impostos lícita, a chamada elisão fiscal, e a sonegação fiscal ou evasão fiscal. A dificuldade maior ocorrerá nos casos em que a redução do tributo ou contribuição é obtida através da simulação de atos jurídicos que, quando revestidos das formas não vedadas em lei,

dão aos mesmos a aparência de normalidade, quando, na verdade, mascaram um negócio enquadrado apenas para fraudar a legislação tributária.

A jurisprudência já teve a oportunidade de examinar questões como estas.

Ficou conhecido o caso de uma organização que criou, num mesmo dia, e tendo por sócias as mesmas pessoas físicas, oito sociedades que se sujeitaram ao pagamento do Imposto de Renda calculado com base no lucro presumido, em que a carga tributária é menor.

A principal empresa do conglomerado, a operacional, vendia seus produtos às pequenas empresas, fazendo com que o lucro fosse gerado nestas.

O esquema foi descoberto pelo Fisco, que lavrou auto de infração contra a empresa principal, em que as pequenas empresas simplesmente foram desconsideradas.

A autuação foi levada ao Poder Judiciário, tendo sido confirmada pelo antigo Tribunal Regional Federal.

Ao apresentar suas razões de decidir, o juiz relator redigiu um extenso voto, de onde se extrai o seguinte trecho:

"Chega a ser grosseira a afronta à legislação que institui o regime simplificado de tributação para pequenas empresas, permitindo-lhes a opção do lucro presumido. O objetivo de minorar a carga tributária e os meios de sobrevivência e possibilidade de crescimento, de notório interesse para a economia nacional, não se coaduna com a adoção de expedientes indefensáveis, consubstanciadas na artificiosa criação de miniempresas, por iniciativa das empresas de porte com intuítos confessados de evasão fiscal.

E a falta de cerimônia foi ao ponto de se criarem 8 (oito) de cambulhada. Se necessário, seriam oitenta, ou oitocentas.

Não há dúvida de que a chamada elisão fiscal, como alguns assim denominam, é lícita e não incide em censura jurídica. O contribuinte pode adequar o seu procedimento a modelo que lhe diminua, ou mesmo afaste por completo, a carga tributária. Isto é lícito fazer. No caso, entretanto, houve muito mais do que isto: montou-se uma gigantesca fraude. Oito empresas fingidas, que, na realidade, só existiram no papel, com o único objetivo de diminuir a tributação da empresa" (Ap. Cível nº 115.478 - RS)

Como deflui do texto transcrito, as operações que implicam economia de impostos são legítimas à medida que representem objetivos empresariais verdadeiros.

No caso sob exame, o defeito do esquema montado foi de que as empresas constituídas não passaram de mera ficção, pois eram empresas apenas no papel, sem estrutura organizacional que lhe justificasse sua existência.

Assim, ficou demonstrada a utilização de um dos elementos dos atos ilícitos em sua concepção genérica, em que o exercício

de um direito excede manifestamente os limites impostos por seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Com efeito, não havia impedimento para que o contribuinte procedesse da forma como organizou seus negócios, desde que o esquema engendrado se prestasse a fins verdadeiros, e disso independeria o número de empresas envolvidas, pois não há lei que estipule um número limite.

(...)

O limite entre uma conduta censurável e a elisão fiscal é a lei.

Contudo, em geral, as leis contêm lacunas ou imperfeições que colocam certas condutas numa "zona cinzenta" em que não prevalece o branco, da licitude, nem o negro, da evasão ilícita.

O fundamental para distinguir a conduta criminosa da mera infração fiscal e da evasão fiscal legítima está não no resultado, mas nos meios empregados para a obtenção da redução da carga tributária.

Na seara criminal, estarão todas as operações que se valem de qualquer tipo de fraude, como a simulação, a falsificação de livros, documentos, etc, enquanto a infração à legislação tributária ocorrerá por erro em sua interpretação.

Na elisão fiscal, a forma é importante, mas mais importante será a justificativa para que o contribuinte haja escolhido o caminho que conduziu ao alívio da carga tributária.

Não obstante isso, as operações que visem unicamente à economia fiscal não podem ser, todas, consideradas abusivas.

Com efeito, a própria legislação tributária, por vezes, conduz o contribuinte a realizar determinado negócio jurídico apenas com o objetivo de se beneficiar de determinado incentivo fiscal, por exemplo.

O que a lei penal tem em mira são as operações fingidas, que mascaram a realidade, com o único objetivo de lograr a evasão tributária e que no campo do Direito Privado são evadas do vício da simulação a que alude o art. 102 do Código Civil, ou perpetradas com manifesto abuso de direito (...)." (grifei).

Hermes Marcelo Huck

"Fraude à lei é matéria comum a todos os campos do direito, e a despeito disso, não seria exagero afirmar que o campo propício à fraude é o direito tributário, ainda que argumentem alguns não ser a norma tributária sujeita a fraudes, pois o que se fraudava é o Fisco e não a norma. Todavia, por outro lado, há quem não hesite em sustentar que a fraude nasceu junto com o imposto, constituindo-se em dois eventos vinculados e inseparáveis, englobando o conceito de fraude qualquer mecanismo concebido para subtrair o fato imoovível ou para fugir ao pagamento de um imposto devido. A constatação da fraude exige a realização

de ato ou atos amparados em lei ditada com finalidade diversa, que geram um resultado contrário ao previsto na norma jurídica. A fraude à lei tem como características a aparente legalidade, a conveniência particular do sujeito, a utilização da norma jurídica, porém com finalidade distinta da que originariamente"

Ora, por todo o exposto, e em face da ausência de comprovação dos fatos alegados no recurso, me sinto convencido da inexistência da causa no pagamento efetuado e que tal pagamento se destinou, mesmo que indiretamente, a sócio. Houve, portanto, comprovadamente motivo ensejador para o lançamento tributário efetuado.

Assim, nego provimento ao recurso de ofício nessa parte.

DA IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA APLICAÇÃO DAS TAXAS DE JUROS SELIC RELATIVAMENTE A JUROS MORATÓRIO E COMPENSATÓRIOS

Depois de discorrer sobre os juros moratórios e compensatórios, a possibilidade de aplicação dos primeiros e impossibilidade dos segundos e insurge o Recorrente contra a aplicação dos juros SELIC. Argumenta (fls. 450 e seguintes):

"Neste ponto se vislumbra temática essencial ao objeto da presente análise (em sentido geral, voltada ao breve estudo da incidência dos juros sobre tributos, sem ainda adentrar na problemática da taxa SELIC): Seria admissível, no âmbito das relações jurídica-tributárias - relações em que vigora a vontade potestativa do Estado, manifestada pela Constituição e as leis - a incidência de juros moratórios e/ou compensatórios?"

A questão comporta resposta sob duas vertentes:

*No caso dos juros moratórios (de caráter, portanto, indenizatórios, pelo pagamento de tributos após os prazos legais), **sim, nos termos do art. 161 do CTN, que limita a 1% ao mês; e Por outro lado, no caso dos juros compensatórios (pelo uso de capital de terceiros antes do adimplemento da obrigação tributária, nos prazos legais), não.***

Se é admissível a incidência de juros moratórios, dentro dos limites do CTN, o mesmo raciocínio não se aplica aos juros compensatórios, como acima destacado. Estes últimos incidem em razão do legítimo uso de capital próprio por terceiros. Ora, como é curial, a relação tributária não representa, sob qualquer perspectiva, antes do vencimento da obrigação tributária, nos prazos legais, a utilização de capital estatal pelo contribuinte. É, pelo contrário, do patrimônio do contribuinte compulsoriamente retirada uma parcela para ser entregue aos cofres públicos. Nos impostos - em que não há qualquer contraprestação direta do Estado em relação ao contribuinte - não é possível, técnica e taticamente, admitir-se que o contribuinte, antes de vencida a inafastável obrigação que se projetada no pagamento no tributo nos respectivos prazos legais, tivesse ele, ainda que longínqua e remotamente, usufruído de capital público! Nenhum capital pertence ao Estado antes do vencimento da obrigação tributária, daí que, decorrencialmente, não há qualquer viabilidade jurídica, já por definição, na estipulação de juros compensatórios, por absoluta falta de pressupostos lógicos jurídicos, econômicos, financeiros ou conceituais a conceder-lhe

validade. Tanto assim que o CTN sequer aventou a hipótese de incidência de juros compensatórios, relativamente a obrigações de natureza tributária, mas apenas de juros moratórios

(...)

Apenas em um breve resumo, releva destacar, quanto aos tributos em geral, que o uso da taxa SELIC se faz incompatível com o ordenamento jurídico pátrio, tanto relativamente a juros moratórios, como compensatórios (mesmo que, por indenfensável absurdo, escapando-se a Constituição e as leis, pudessem estes últimos incidir sobre tributos). É uma taxa de todo imprestável para remunerar tributos, como se verá, ainda que suscintamente, na seqüência.

No caso dos juros moratórios, segundo o art. 161, § 1o, do CTN, como acima destacado, é possível sua incidência, dentro do limite de 1% a.m. previsto no dispositivo referido. No caso de juros compensatórios, em nenhuma perspectiva são os mesmo admissíveis

A título ilustrativo, dois são os argumentos mais salientes a sustentar a inaplicabilidade da taxa SELIC:

*. A legislação federal que remete ao uso da taxa SELIC, seja para fins moratórios ou compensatórios, sobre tributos, não delinea como a mesma se configura, **representando notável e inconstitucional delegação legislativa a texto infralegais**, violando, de plano, tanto a Constituição Federal, em diversos dispositivos, como o CTN. O mais evidente deles, o princípio da legalidade esculpido no art.*

150, I.

*. O órgão encarregado de sua disciplina, ou seja, quem estabelece o quanto representa a taxa SELIC, **é o próprio credor da obrigação tributária!** O Banco Central, autarquia federal, por atos normativos inferiores e aplicáveis exclusivamente às relações praticadas no âmbito do sistema financeiro nacional, regula a taxa SELIC incidente sobre a remuneração de tributos arrecadados pela Receita Federal, órgão da administração direta. Tanto um, o BACEN, como o outro, Receita Federal, submetem-se ao controle pleno do Ministério da Fazenda, órgão do Poder Executivo Federal. Já se afronta, cristalinamente, o princípio do devido processo legal, em sua vertente substancial, entre outros dispositivos constitucionais e legais pertinentes. Importante destacar, ademais, que **a jurisprudência de tribunais superiores é numerosa e pacífica no sentido de ser ilícita a estipulação de encargos financeiros sujeitando o seu dimensionamento ao arbítrio exclusivo do credor da obrigação.** A irrazoabilidade de o credor da obrigação tributária, o Poder Executivo Federal, ser o mesmo que estipula o valor dos juros (a taxa SELIC) exigidos do contribuinte, manifesta a total injuridicidade da pretensão fazendária em tela.*

Assim sendo, sob qualquer ângulo que se analise a questão da taxa SELIC como índice de juros aplicáveis a tributos, sejam moratórios ou compensatórios, não há qualquer viabilidade jurídica a suportar sua utilização."

A incidência dos juros nos créditos tributários inadimplidos decorre de Lei. Não obstante, tal tema se encontra devidamente pacificado no âmbito deste colegiado.

Tanto assim o é que a Súmula CARF nº 4, expressamente dispõe:

"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."

Em complemento, a Súmula CARF nº 5, assevera:

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

Em face da consolidação do entendimento representado pelas Súmulas mencionadas, afastos os argumentos do Recorrente.

Portanto, nego provimento ao recurso nessa parte.

CONCLUSÃO

Em razão dos motivos apresentados e apoiado nos fundamentos legais mencionados, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, para, no mérito da parte conhecida, negar-lhe provimento, ressaltando o trânsito em julgado da decisão representada pelo Acórdão de Recurso Voluntário 104-22523, prolatado pela 4ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuinte, que reduziu o percentual da multa aplicada a 75%.

Carlos Henrique de Oliveira - Relator