



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 19 de abril de 1985.

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.529

Recurso nº RP/102-0.137

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ENSIC S/A - EMPRESA NACIONAL DE SANEAMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO

IR - FONTE - PROCESSO DECORRENTE - SOCIEDADES ANÔNIMAS - MULTA EXACERBADA DE 150%. Uma vez provado no processo principal que a sociedade anônima, com evidente intuito de fraude, subtraiu lucros à tributação mediante o expediente de lançamento dos valores constantes das chamadas "notas frias" em conta específica de despesa do exercício, sobre o imposto cobrado na fonte, no processo decorrente, em razão da distribuição igualmente fraudulenta a beneficiários não identificados, recairá a multa agravada, que, no caso, foi prevista no art. 446, alínea "e", do RIR/66 (aprova-do pelo Decreto nº 58.400, de 10.05.66), modificado pelo art.21, alínea "c", e § 4º, do Decreto-lei nº 401, de 30.12.68.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar levantada pela

Fazenda Nacional e, no mérito, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 19 de abril de 1985.

AMADOR OUIERRELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES, FRANCISCO AMARAL MANSO, CARLOS ROBERTO MONTEIRO BERTAZI, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, JOSÉ AUGUSTO SALLES DE CARVALHO e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0811/049.370/67

RECURSO Nº: RP/102-0.137

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.529

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ENSIC S/A - EMPRESA NACIONAL DE SANEAMENTO, IN-
DÚSTRIA E COMÉRCIO

R E L A T Ó R I O

Nos termos do art. 3º, inciso I, do Decreto nº 83.304, de 1979, recorre a Fazenda Nacional, por seu Representante junto à 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conforme petição de fls. 84/89, datada de 17.12.84, da decisão prolatada por aquele Colegiado, em sessão de 14.02.84, e consubstanciada no Acórdão de nº 102-20.922 (fls 79/83), da qual teve vista oficial em sessão de 13.12.84.

Tendo a Fiscalização analisado a escrita da empresa ENSIC S/A - EMPRESA NACIONAL DE SANEAMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO, e apurado despesas que considerou indevidas, deduzidas do lucro tributável, relativas a propaganda e publicidade, lavrou dois autos de infração. O primeiro deles contra a pessoa jurídica, por dedução de despesas não realizadas, cujo processo tomou o nº

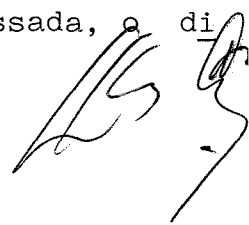
Acórdão nº CSRF/01-0.529

16.848/67; o segundo, que ora é objeto de recurso, como decorrência do anterior, relativo a rendimentos tidos como distribuídos a pesoas não identificadas, ocultos em verba de publicidade, já que a empresa, ao pagar as referidas despesas de publicidade, sem efetuar o respectivo desconto do imposto, na fonte, assumiu o ônus do mesmo perante o Tesouro Nacional. Este segundo processo tomou o nº 49.370/67, passando a Fazenda a exigir o imposto de fonte à alíquota de 60%, mais a multa de 300%, na forma da letra "e" do art. 446 do RIR/66, exigência esta que, por força da legislação superveniente, foi modificada, mais tarde, de tal sorte que a alíquota aplicável passou a ser 40% e a multa agravada foi reduzida para 150%.

Tendo o auto sido lavrado em 16.10.67, no dia 19.07.68 ingressou a autuada com um pedido de parcelamento do débito que achou devido. Posteriormente, apresentou petição dirigida ao então Delegado Regional do Imposto de Renda, alegando que, no seu pedido de parcelamento, admitiu, por equívoco, a multa como sendo de 300%, quando o correto teria sido se cobrasse a multa de apenas 50%, de conformidade com o Decreto-lei nº 352/68, cabendo ainda a redução de 50% da referida penalidade. De resto, solicitou que se continuasse a discussão acerca da redução da multa de 300% (art. 445, alínea "d", e art. 446, alínea "e", ambos do RIR/66) para a multa de 50% (art. 445 e 446, alíneas "c" e "d", respectivamente, do mesmo regulamento).

O Delegado da Receita Federal indeferiu a impugnação, com base nos seguintes motivos expostos às fls. 53:

"CONSIDERANDO estar assegurado, à processada, o di



Acórdão nº CSRF/01-0.529

reito de prosseguir na discussão da parte da dívida que, simultaneamente à confissão irretratável do débito, julgou litigiosa;

CONSIDERANDO que o procedimento fiscal guarda conformidade com a matéria tributada no processo de pessoa jurídica, do qual este é simples decorrência;

CONSIDERANDO que pela natureza da infração apurada na pessoa jurídica — propaganda alicerçada em documentação inidônea — a penalidade máxima foi corretamente aplicada, estando, porém, nos termos do art. 21, "c", do Decreto-lei nº 401/68, abrandada para 150%;

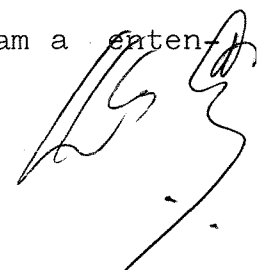
CONSIDERANDO que tendo sido pago o imposto com os benefícios do Decreto-lei nº 352/68 (sem o reajustamento do artigo 502 do RIR) a incidência da multa será sobre o valor pago, e, não tendo havido depósito da parte questionada, o débito será passível da correção monetária prevista no artigo 15, § 3º, da Lei nº 4.862/65."

Desta decisão recorreu a empresa para o 1º Conselho de Contribuintes, tendo o feito sido distribuído à E. 2ª Câmara, que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso, em acórdão assim ementado:

"IMPOSTO DE RENDA - AGRAVAMENTO DA PENALIDADE E DE CORRÊNCIA - Na apuração das irregularidades da escrituração da empresa não ficando evidenciado o intuito de fraude ou má-fé não há como se aplicar a penalidade agravada, mesmo em se tratando de processo decorrente."

O Relator assim justificou a posição da maioria:

"No caso vertente, dois aspectos nos levam a enten-



Acórdão nº CSRF/01-0.529

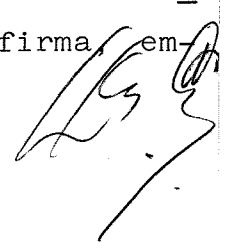
der que assiste razão à recorrente em relação a penalidade aplicada: Primeiro porque a responsabilidade pela realização de despesas com publicidade era da pessoa jurídica, não se projetando no lançamento como recomenda a jurisprudência deste Conselho, mormente no momento em que se deu o fato.

Depois, porque a aplicação da penalidade agravada somente torna-se possível quando se faz presente nos autos elementos que comprovem a existência de fraude ou má-fé, e tais elementos esclarecedores, indispensáveis ao deslinde da questão, não se apresentam nos autos de forma clara e imponham a manutenção da exigência.

Acrescenta-se a isso, o fato de o processo permanecer pendente de julgamento mais de 15 anos entre o lançamento e a decisão deste Conselho, o que, se julgada procedente a exigência, certamente lhe acarretaria danos irreparáveis."

Nas suas razões, a Fazenda Nacional, levanta a preliminar de inexistência de objeto do recurso, uma vez que, com o pedido do feito (fls. 11), com fulcro no Decreto-lei nº 352/68, houve confissão de dívida, que é irretratável (art. 11), o que vem sendo repetido por todas as leis posteriores que autorizam o pleito de parcelamento do débito fiscal. Assim sendo, não caberia mais litígio sobre aquilo que já se tornara um ato jurídico perfeito.

Quanto ao mérito , alega que a matéria tributada no processo de origem da pessoa jurídica reflete-se imediatamente na fonte, na mesma pessoa jurídica. A seguir, contesta a afirmação do Relator do acórdão recorrido, segundo o qual: "o lançamento principal teria sido mantido, integralmente, promovendo a recorrente o recolhimento do crédito tributário correspondente, inclusive em relação à penalidade agravada", pois, segundo afirma, em-

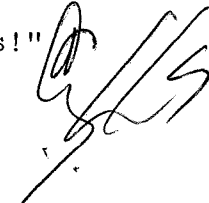


Acórdão nº CSRF/01-0.529

bora o principal tenha sido recolhido, a penalidade agravada não o foi, consoante proclama a mesma recorrente (fls. 16). Contesta, também, a afirmação da maioria vencedora, segundo a qual "a responsabilidade pela realização de despesas com publicidade era da pessoa jurídica, não se projetando no lançamento como recomenda a jurisprudência deste Conselho", eis que entende o ilustre Procurador que "a PENALIDADE se INTERPÔS contra a MESMA PESSOA JURÍDICA, que praticou o ato fraudulento, não desnaturado, e não contra outra pessoa, nem contra os diretores, nem contra os sucessores. Ela mesma foi apenada. Ninguém mais!"



É o relatório.



Acórdão nº CSRF/01-0.529

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

A Procuradoria da Fazenda Nacional levantou a preliminar de nulidade do feito, por falta de objeto, já que teria havido confissão de dívida, que, por lei, é irretratável, a qual impediria o contribuinte de litigar sobre matéria que já se tornou ato jurídico perfeito. Entendo que a preliminar não deva ser aceita, pelos motivos que passo a expor.

O art. 152, inciso II, do CTN., determina que a moratória somente pode ser concedida, em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei. No caso, a lei que permitia o parcelamento era o Decreto-lei nº 352/68. Por outro lado, o dispositivo citado supõe que exista despacho favorável da autoridade administrativa porque a moratória supõe se forme relação contratual entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, enquanto a exigibilidade do crédito tributário, que é uma relação ex lege, fica suspensão. A moratória supõe, por outro lado, que a obrigação tributária exista, mas o crédito, já definitivamente constituído, se torna administrativamente inexigível, da maneira como o fora no lançamento. Não fosse assim, o dispositivo não exigiria o despacho da autoridade administrativa concedendo ou não a dilatação do prazo para pagamento do débito. O que é objeto de acordo, na moratória, é a forma de pagamento do débito em si, e não o crédito tributário, pois este, uma vez constituído, não mais poderá ser alterado pela vontade do particular ou da Administra

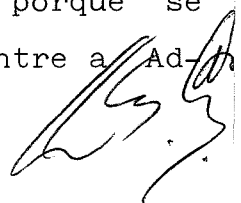
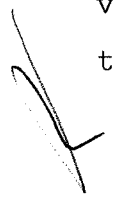
Acórdão nº CSRF/01- 0.529

ção, a não ser nos casos previstos em lei.

O contribuinte tinha a ampará-lo, além do mais, a Ordem de Serviço nº 11/68, que disciplinou o parcelamento de débitos previsto no Decreto-lei nº 352/68 e cujo item XXII dizia, textualmente:

"Os benefícios referidos nesta Ordem de Serviço se se rão concedidos em razão dos recolhimentos que foram efetuados, desde que o contribuinte identifique, com clareza, o rendimento em que se tenha baseado para o cálculo do imposto e da multa julgados devidos, assegurado o direito de prosseguir na discussão da parte da dívida que considerar litigiosa."

Embora a empresa tenha apresentado um pedido de parcelamento, admitindo a multa de 300%, em 18.07.68, logo a seguir, em 15.08.68, protocolizou novo pedido, solicitando os benefícios previstos na Ordem de Serviço nº 11/68, afirmando que por equívoco admitira a multa exacerbada, mas que pretendia aproveitar-se do favor apontado no inciso I, letra "a", desse ato administrativo, de acordo com o qual poderia efetuar o pagamento integral do débito até 22 de julho de 1968, com redução de 50% das multas devidas. Na decisão, conforme o texto citado no relatório, a autoridade singular considerou "estar assegurado, à processada, o direito de prosseguir na discussão da parte da dívida que, simultaneamente à confissão irretratável do débito, julgou litigiosa". Esta decisão não é nula, pois o parcelamento do débito está dentro do campo da discricionariedade da atividade administrativa, e não no campo da atividade vinculada, exatamente porque se trata de pagamento feito mediante contrato celebrado entre a Ad-



Acórdão nº CSRF/01-0.529

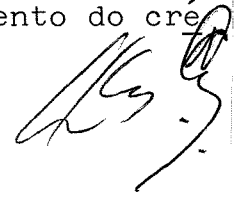
ministração e o contribuinte em razão de autorização legal. Pronuncio-me, assim, pelo não acolhimento da preliminar suscitada pela douda Procuradoria.

Quanto ao mérito, no entanto, entendo que se deva dar provimento ao recurso, pelos fundamentos a seguir.

A matéria em discussão se situa em saber se a multa a ser cobrada é da ordem de 300%, modificada para 150%, como quer o fisco, com base no art. 446, alínea "e", do RIR/66, com as alterações posteriores — alíquota essa incidente sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, em razão de ter havido evidente intuito de fraude — , ou da ordem de 50%, como quer a contribuinte, com base na alínea "d" daquele mesmo dispositivo, alíquota essa prevista para os casos de falta de declaração, ou de declaração inexata, bem como nos casos de ação fiscal para exigência do recolhimento do imposto, em virtude da falta ou inexatidão da respectiva guia de recolhimento.

Entendo que cabe razão ao fisco , vez que o presente processo é fruto do princípio da decorrência. Ora, se no processo principal ficou provado que a empresa procedeu com evidente intuito de fraude ao lançar como despesa operacional os valores constantes das assim chamadas "notas frias", não cabe no processo de corrente reabrir a questão.

O próprio Relator do acórdão recorrido afirmou: "Pelo que se depreende dos autos, o lançamento principal teria sido mantido integralmente, promovendo a recorrente o recolhimento do créd



Acórdão nº CSRF/01-0.529

dito tributário correspondente, inclusive em relação a penalidade agravada." Ora, não teria sentido pretender-se que a fraude aceita e provada no processo principal passasse a não existir no processo decorrente, assim chamado porque é efeito do que ficou assentado no processo matriz.

As razões aduzidas pelo ilustre Relator também não me recem acolhida. Diz ele: "No caso vertente, dois aspectos nos levam a entender que assiste razão à recorrente em relação a penalidade aplicada: Primeiro porque a responsabilidade pela realização de despesas com publicidade era da pessoa jurídica, não se projetando no lançamento como recomenda a jurisprudência deste Conselho, mormente no momento em que se deu o fato." Creio que o ilustre Relator queria dizer que a penalidade só poderia atingir a empresa e não os sócios, ou, como é o caso, ser cobrada de modo exacerbado, quando se tratar de decorrência e o imposto for cobrado na fonte. Entendo de modo diverso. No caso concreto, a empresa adquiriu as chamadas "notas frias" cujos valores foram lançados em conta de resultados, como despesa operacional. Isto significa, em primeiro lugar, que a empresa omitiu um lucro, não o oferecendo à tributação. A infração, no entanto, não consistiu apenas na subtração de rendimentos, que deveriam compor o lucro real, à tributação, pois o valor omitido passou a não constar da escrituração da empresa, mas envolveu, também, a distribuição fraudulenta desse lucro, já que se o dinheiro não se encontra nos cofres da empresa é porque foi apropriado por alguém. Temos, assim, dois fatos geradores distintos: um, que consistiu na realização de um lucro pela empresa; outro, que consistiu na distribuição desse lucro. Na impossibilidade de saber a quem esse lucro foi distribuí



Acórdão nº CSRF/01-0.529

do, a lei adotou a presunção específica para o caso das sociedades anônimas, no sentido de que a distribuição deve ter sido feita a pessoas não identificadas e, por isso mesmo, criou uma tributação especial na fonte, que é suportada pela empresa. Ora, seria um absurdo dizer-se que, ao obter o lucro a pessoa jurídica agiu fraudulentamente e, por outro lado, ao distribuir esse lucro apurado fraudulentamente a empresa agiu de boa-fé.

De resto, inútil prosseguir-se no aprofundamento desta questão já sobejamente analisada por ilustres membros desta E. Câmara. Cito, a título de exemplo, o Acórdão nº CSRF/01-0.248, de 24.06.82, cujo Relator foi o Conselheiro Urgel Pereira Lopes, tendo a ementa fixado a seguinte diretriz:

"Os pagamentos não individualizados feitos por sociedades anônimas ensejam a tributação reflexa na própria pessoa jurídica pagadora, pela modalidade de tributação na fonte" (grifei).

Se a tributação é suportada pela fonte e, por outro lado, se a empresa foi autuada por fraude, nada mais consentâneo do que suportar, também, a multa específica para os casos de fraude. No mesmo sentido foi o Acórdão nº CSRF/ 01-0.268, de 26.10.82, cujo Relator foi o Cons. Amador Outereiro Fernández.

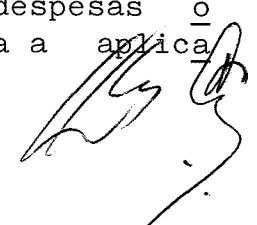
Se a empresa omitiu rendimentos mediante o expediente do lançamento contábil de notas frias, esse lucro foi desviado para alguém. Tratando-se de sociedade anônima, os lucros legalmente distribuídos são aqueles que, entre outras qualidades, constam das demonstrações financeiras, pois só o lucro apurado em balan

Acórdão nº CSRF/01-0.529

ço é levado à Assembléia Geral para esta deliberar sobre a sua distribuição. Como foram distribuídos subrepticamente, os que se beneficiaram da distribuição não haverão de oferecê-los à tributação. Por isso, a lei criou a presunção de que os lucros subtraídos à tributação pela sociedade anônima deverão sofrer tributação na fonte (art. 308 do RIR/66). Repito: seria em contra-senso admitir-se que a fraude só ocorreu no momento da subtração desses lucros à tributação na pessoa jurídica e não no momento da distribuição dos mesmos a pessoas não identificadas.

O segundo fundamento do voto proferido no acórdão recorrido, para dar provimento ao recurso foi no seguinte sentido: "Depois, porque a aplicação da penalidade agravada somente torna-se possível quando se faz presente nos autos elementos que comprovem a existência de fraude ou má-fé, e tais elementos esclarecedores, indispensáveis ao deslinde da questão, não se apresentam nos autos de forma clara e, imponham a manutenção da exigência." Com a devida vênia, esqueceu-se o Relator que este é um processo decorrente e as provas por ele inutilmente procuradas se acham no processo principal. Lá é que a matéria de fraude foi discutida. De resto, o simples reconhecimento pela empresa, como consta dos presentes autos, do fato de ter-se utilizado de notas frias para produzir despesas fictícias já é prova da existência de fraude. Esta matéria, aliás, foi sobejamente abordada pelo Conselheiro Pedro Martins Fernandes, no Acórdão nº CSRF/01-0.351, de 01.07.83, assim ementado:

"MULTA DE LANÇAMENTO "EX OFFICIO" - FRAUDE. A utilização de documentos ideologicamente falsos, para comprovar a realização de custos ou despesas operacionais constitui fraude e justifica a aplica



ção de multa qualificada."

O terceiro fundamento utilizado pelo Relator do acórdão recorrido para justificar o provimento foi no seguinte sentido: "A crescente-se a isso, o fato de o processo permanecer pendente de julgamento mais de 15 anos entre o lançamento e a decisão deste Conselho, o que, se julgada procedente a exigência, certamente lhe acarretaria danos irreparáveis." O argumento, como se vê, é de ordem sentimental, abordando problemática pré-jurídica. Se fosse acolhido, representaria a consagração da tese da prescrição intercorrente, em razão da demora na solução dos feitos pendentes, o que não condiz com o pensamento deste Colegiado, já expresso no Acórdão nº CSRF/01-0.045, de 15.01.80, cujo Relator foi o Conselheiro Luiz Miranda, assim ementado:

"PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. Impossibilidade de sua declaração, estando em curso processo administrativo, uma vez que está suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Aplicação do art. 151, III, do Código Tributário nacional."

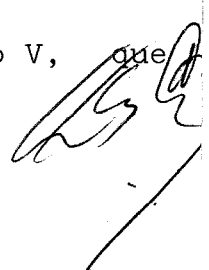
Em conclusão, o fiscal autuante aplicou corretamente a multa exacerbada, prevista no art. 446, alínea "e", do RIR/66, que determinava:

"Art. 446 - Serão aplicadas as seguintes multas:

.....

e) de 300% (trezentos por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, quando houver evidente intuito de fraude."

Ora, este dispositivo está inserido no Capítulo V, que

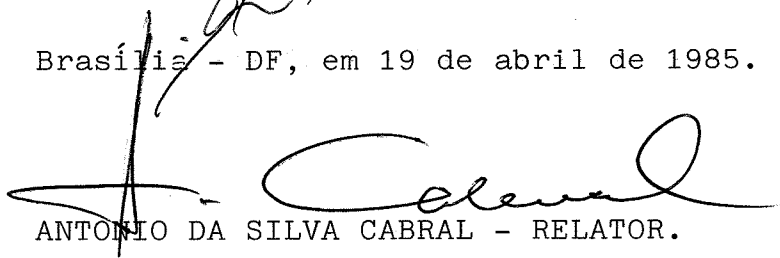


Acórdão nº CSRF/01-0.529

tem o seguinte título: DA INFRAÇÃO ÀS DISPOSIÇÕES REFERENTES À ARRECADAÇÃO NAS FONTES. Não se pôs mais em dúvida, neste recurso, nem mesmo foi objeto do recurso voluntário, a legalidade ou não da cobrança do imposto de renda na fonte em razão da distribuição indevida de lucros não oferecidos à tributação. Admitindo-se o principal, que é a cobrança do imposto de renda na fonte, tem-se que admitir o acessório, que é a cobrança da respectiva multa. Que multa? A prevista na legislação específica, citada acima. Prevendo o RIR/66 a multa de 300%, posteriormente reduzida para 150% (Decreto-lei nº 401/68), nos casos de imposto de fonte, quando houvesse evidente intuito de fraude, essa é a lei que deverá ser aplicada ao caso. Não tem qualquer sentido suscitar-se, no processo decorrente, a discussão acerca da existência ou não de fraude uma vez que a própria empresa já admitiu ter agido fraudulentamente, na ocasião em que se apreciou o processo principal, e a própria natureza das coisas demonstra que o simples fato de a empresa lançar intencionalmente os valores de notas frias em despesas operacionais já indica, de pronto, o evidente intuito de fraude.

Por todo o exposto, voto no sentido de se negar acolhida à preliminar levantada e, no mérito, de se dar provimento ao presente recurso.

Brasília - DF, em 19 de abril de 1985.


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR.