

Sessão de 20 de setembro de 1995 Acórdão nº 107-02.472
Recurso nº 109.247 IRPJ - EX: DE 1991
Recorrente: ESTAÇÃO RODOVIÁRIA DE URUGUAIANA LTDA.
Recorrido: DRF EM URUGUAIANA - RS.

EXCESSO DE RETIRADAS - O excesso de retiradas de sócios, diretores ou administradores em relação aos limites estabelecidos na lei fiscal (art. 236 do RIR/80) deverá ser adicionado ao lucro líquido do período para efeito de determinação do lucro real.

MULTA DO ART. 723 DO RIR/80. A aplicação de penalidade pressupõe lei anterior que a defina e comine penalidade, vedada a retroatividade de lei que estabeleça sanção mais gravosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ESTAÇÃO RODOVIÁRIA DE URUGUAIANA LTDA..

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para que a multa aplicada, com fundamento no art. 723 do RIR/80, seja fixada em Cr\$ 37.124,00, padrão monetário da época, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, DF, em 20 de setembro de 1995



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - VICE-PRESIDENTE
EM EXERCÍCIO e RELATOR



LUCIANA DE CASTRO CORTEZ

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10075/001.937/93-63

Recurso nº 109.247

Acórdão nº 107-02.472

2

VISTO EM
SESSÃO DE: 22 SET 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, EDSON VIANNA DE BRITO, JOSÉ CARUSO CRUZ HENRIQUES E ELIANA POLO PEREIRA, sendo os dois últimos (suplentes convocados). Ausente, justificadamente, os Conselheiros: DÍCLER DE ASSUNÇÃO e MARIANGELA REIS VARISCO.

RELATÓRIO

ESTAÇÃO RODOVIÁRIA DE URUGUAIANA LTDA., qualificada nos autos, foi penalizada com fundamento no art. 723 do RIR/80 (fls. 16), por não adicionar ao lucro real do exercício de 1991 excesso de retiradas de administradores, calculadas em desacordo com o disposto no art. 236, c/c o art. 387, I, do RIR/80, ensejando a infração aumento do prejuízo do exercício.

Irresignada, a empresa impugnou a exigência (fls. 1/15), alegando, consoante a apertada síntese da decisão recorrida, que:

"1- a inclusão do excesso de retiradas de dirigentes na apuração do lucro real constitui-se num artifício legal tendente a evitar uma eventual distribuição disfarçada de lucros, através do estabelecimento de limites às retiradas a título de "pro-labore", e, como tal deve obedecer aos comandos do art. 367 do RIR aprovado pelo Decreto nº 85.450/80;

2- nos termos do dispositivo legal que regula a distribuição disfarçada de lucros, caracterizar-se-ia sua ocorrência somente nos casos em que a remuneração atribuída ao administrador se mostrasse superior à que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, e que as condições da relação jurídica se afigurassem "mais vantajosas para a pessoa ligada", no caso o administrador;

3- a prova de que o valor do "pro-labore" não é superior ao preço de mercado para um profissional com as mesmas qualificações do administrador, e que as condições da

97

relação jurídica são comutativas, sem indícios de favorecimento, teria o condão de afastar a pretensão fiscal, visto tratar-se, a distribuição disfarçada de lucros, de presunção relativa, admitindo, portanto, provas em contrário;

4- o "pro-labore" é uma remuneração periódica de caráter retributivo, compatível com a perplexidade e responsabilidade das funções assumidas e possui natureza satisfativa das necessidades do indivíduo;

5- pelo seu caráter contraprestacional, o "pro-labore" poderá ultrapassar o limite sempre que necessário para remunerar o administrador com qualificação compatível com as necessidades da empresa, sendo a correspondente despesa considerada como necessária ao prosseguimento de suas atividades e, portanto, dedutível nos termos do art. 191 do citado Regulamento;

6- as despesas de "pro-labore", por não se traduzirem em receitas, não podem ser consideradas como lucros para efeito de incidência do IRPJ, em cuja base de cálculo deveria constar apenas eventuais rendas auferidas, e nunca despesas;

7- o dispositivo legal que determina a inclusão do excesso de retiradas de dirigentes no cálculo do lucro real, qual seja, o do art. 236 do citado Regulamento, quando analisado isoladamente dos demais artigos retro mencionados, carece de legitimidade e constitucionalidade;

8- por fim, e caso não seja acolhida sua pretensão, no sentido do cancelamento do crédito fiscal, é ilegal a exigência do crédito fiscal com base na variação da UFIR, dentro do exercício de 1992, visto que a publicação da lei

47

instituidora do referido indexador de tributos deu-se em janeiro de 1992, de sorte que, pelo princípio constitucional da anterioridade, a Lei nº 8.383/91 poderia produzir efeitos somente a partir de 1º de janeiro de 1993."

A autoridade julgadora de primeira instância, com base no princípio da prevalência das normas específicas sobre a genérica, e tendo em vista que o art. 236 do RIR/80 estabelece condições e regras específicas, autônomas e suficientes, para a dedutibilidade das despesas de "pro-labore" afastou da espécie os dispositivos dos arts. 367 e seguintes, do mesmo regulamento, que tratam da distribuição disfarçada de lucros. Obedecidas as regras de cálculo, o excesso é tributado através de sua inclusão, inadmitida prova em contrário tendente a afastar a incidência do imposto de renda.

Com o mesmo argumento de que os artigos 191 e 192 do citado Regulamento são normas gerais sobre despesas operacionais e sua dedutibilidade, o julgador sustenta que elas não podem ser invocadas por haver dispositivo específico dispondo sobre as despesas de "pro-labore".

O lucro real, base de cálculo do imposto, não se confunde com o lucro líquido determinado contabilmente segundo as regras comerciais. Dentro dos limites estabelecidos pelos princípios gerais ou específicos do sistema constitucional, o legislador ordinário é competente para disciplinar a base de cálculo, elegendo os ajustes, na forma de adições e exclusões, ao lucro líquido, ponto de partida para apuração do lucro real.

Prossegue afirmando que a adição do montante excedente ao limite de dedutibilidade, estabelecida pela legislação fiscal para as despesas de "pro-labore", não

47

Recurso nº 109.247
Acórdão nº 107-02.472

significa dar tratamento de lucro a uma despesa, mas representa, sim, mera recomposição de um lucro contábil pré-existente à sua diminuição pela despesa, procedimento este que tem por objetivo impedir o esvaziamento do lucro real por uma despesa não admitida como dedutível, em parte ou na sua totalidade.

Por derradeiro, assevera que não compete à autoridade julgadora, da esfera administrativa, julgar a legitimidade ou a constitucionalidade da legislação aplicável, função esta privativa do Poder Judiciário.

Na fase recursal (fls. 27/47), a sucumbente, preliminarmente, sustenta ser dever do julgador apreciar questões constitucionais, afirmando a impossibilidade dos órgãos públicos eximirem-se de responder a quaisquer questionamentos dos cidadãos, ainda que relativos à constitucionalidade de leis e de atos da Administração, em face do disposto no art. 5º XXXIV e XXXIII, da Constituição Federal de 1988, c/c o art. 176, § único do Decreto-lei nº 200/67.

A recorrente reporta-se a ensinamentos da Doutrina e pronunciamentos do Poder Judiciário, inclusive os enunciados das Súmulas nº 346 e 347 do Supremo Tribunal Federal, que entende fundamentarem a sua posição.

No mais, renova os termos de sua impugnação, e requer a acolhida da preliminar arguida, retornando-se os autos à autoridade julgadora de primeira instância para que profira nova decisão analisando a preliminar invocada no recurso, em atenção ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, visando o julgamento pela procedência das razões de mérito expostas em sua petição recursal. *dh*

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº 10075/001.937/93-63

Recurso nº 109.247

Acórdão nº 107-02.472

7

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, entendo que a autoridade julgadora de primeira instância quando conclui que descabe à autoridade administrativa julgar a constitucionalidade da legislação aplicável, está bem ou mal interpretando o Direito Positivo.

Esta é a sua convicção, podendo-se dela divergir, como o faz a recorrente. O que não se pode é determinar que ela interprete a lei em desacordo com as suas convicções.

A instância superior, se entender que a decisão recorrida não interpretou corretamente os fatos ou o Direito, deverá reformá-la para que seja feita a justiça fiscal, por todos almejada.

Entendo não haver no procedimento do julgador "a quo" cerceamento do direito de defesa da parte, e, por isso, deixo de propor a nulidade da decisão para que outra fosse proferida em desacordo com o entendimento da autoridade julgadora.

Vencida a preliminar, a matéria será examinada no momento próprio, ou seja, ao se tratar da exigência do crédito fiscal com base na variação da UFIR de que trata a Lei nº 8.383/91.

47

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº 10075/001.937/93-63

Recurso nº 109.247

Acórdão nº 107-02.472

8

No mérito, cumpre definir os limites do litígio posto sob o deslinde do Colegiado.

A empresa não contesta o acerto dos cálculos que conduziram o revisor ao excesso de retiradas, nem tampouco a legitimidade da multa ou de sua graduação. Limita-se a atacar a aplicação do disposto no art. 236 do RIR/80 com abstração das disposições contidas nos art. 367 e 191 do RIR/80, porque, em seu entendimento o excesso de retirada não constitui renda para ser incluído na base de cálculo do tributo. E também a aplicação da Lei nº 8.383/91.

Em que pesem os argumentos apresentados pela defesa, no que diz respeito ao excesso de retiradas, entendo que a razão está com a autoridade julgadora de primeira instância.

O art. 236 do RIR/80 é realmente norma específica, autônoma, que disciplina suficientemente a dedutibilidade das despesas a título de remuneração de dirigentes, sendo certo que as disposições especiais prevalecem sobre as gerais.

Desta forma, não há porque recorrer-se ao argumento de que o excesso de retiradas constitui lucro distribuído. O que ocorre é que, como bem esclareceu o julgador, de acordo com a sua competência constitucional e dentro dos princípios na Constituição erigidos, o legislador ordinário define, na lei fiscal, a base cálculo do imposto, o que foi feito no dispositivo consolidado no art. 236 do RIR/80 e em outros dispositivos da referida Consolidação, dentre eles os que estabelecem as inclusões e exclusões (art. 387 e 388), num complexo de normas que constituem a sistemática do imposto de renda.

47

E, por isso, tem razão o julgador quando distingue o lucro líquido do lucro real, este a base de cálculo do tributo, após os ajustes determinados pela lei fiscal ao resultado apurado na contabilidade.

Nesse sentido é taxativo o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao dispor que "O lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária."

A inclusão do excesso de retiradas de dirigentes ao lucro líquido do exercício é uma simples recomposição do lucro real. Contabilmente, qualquer despesa paga reduz o lucro líquido (contábil), mas como nem toda despesa é considerada dedutível para efeito do imposto, impõe-se a referida adição para a determinação da verdadeira base de cálculo do tributo (o lucro real), que é dada pela lei fiscal.

No que se refere à aplicação da multa de que trata o art. 723 do RIR/80, atualizada nos termos do art. 3º, inciso I, da Lei nº 8.383, de 30/12/91, D.O. de 31/12/91, cabe, desde logo esclarecer que a recorrente impugnou a exigência, considerando inconstitucional a aplicação da referida lei, por ferir o princípio da anterioridade, insculpido no art. 150, III, "b", da Constituição Federal, objeto da Súmula nº 67 da Suprema Corte.

Trata-se, portanto, de matéria pré-questionada (arts. 16, III, e 17 do Decreto nº 70.235/72, nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9/12/93).

A questão versa, sem dúvida, sobre a aplicação da lei tributária no tempo.

ch

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10075/001.937/93-63

Recurso nº 109.247

10

Acórdão nº 107-02.472

A empresa deveria adicionar ao lucro real de sua declaração de rendimentos do exercício de 1991 o excesso de retiradas. O prazo para tanto extinguiu-se com o da apresentação da própria declaração que, segundo instruções do MAJUR/91, foi o dia 31/05/91. Foi, portanto, nessa data que a infração foi cometida; que o fato gerador da multa ocorreu.

Desta forma, a lei que define a infração e comina a pena é a vigente nessa oportunidade.

A lei dispõe para o futuro e somente em condições especiais pode alcançar situações pretéritas (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 1º, CTN, art. 105).

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, afasta a possibilidade de aplicação retroativa de penalidade prevista na lei nova, a não ser quando comine pena menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Trata-se de aplicação do princípio insito no art. 5º, inciso XLI, da Constituição Federal).

Assim, em 31/05/91, havia previsão legal para a infração: artigo 22 do Decreto-lei nº 401/68, com a pena mínima de Cr\$ 12.369,00 e máxima de Cr\$ 37.124,00, valor estabelecido por força do disposto no art. 3º da Lei nº 8.177/91.

Com o advento da Lei nº 8.383/91 e por disposição expressa de seu art. 3º, I, a multa passou a ser indexada, isto é, fixada em UFIR, de modo a ser atualizada automaticamente em função da desvalorização da moeda ao longo do tempo, o que não acontecia à época da infração, em que a lei estabelecia valor fixo, em cruzeiros.

dh

A pena deve ser a prevista na lei vigente à época da infração e não a vigente à época de sua aplicação porque senão haveria aplicação retroativa da penalidade prevista em lei posterior.

Vale lembrar que a multa em questão é de natureza penal-tributária e, assim, tanto a infração como a penalidade deve estar prevista em lei anterior, de acordo com os princípios "nullum crimen sine lege" e "nulla poena sine lege", que informam toda a sistemática punitiva do nosso Direito, figurando da própria Constituição Federal vigente, no art. 5º, XXXIX e XL.

Como a autoridade fiscal adotou o valor máximo estabelecido em lei, deveria a multa ser fixada em Cr\$ 37.124,00 e atualizada a partir do vencimento do prazo para seu pagamento.

Nesta ordem de juízos, rejeito a preliminar arguida e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para que a multa aplicada, com fundamento no art. 723 do RIR/80, seja fixada em Cr\$ 37.124,00, padrão monetário da época.

Brasília (DF), em 20 de setembro de 1995



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR.