



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

Processo nº 10245.000655/97-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.895 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2013
Matéria IRPJ/CSLL/PIS/IRRF
Recorrente A. B. DE MACEDO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1994, 1995, 1996

IRPJ. CSLL. PIS/REPIQUE. GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS. PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Apenas podem ser deduzidas, para fins de apuração do lucro real, as despesas necessárias à realização do objeto social que forem comprovadas pelo contribuinte instado pela Administração a demonstrar a sua efetividade e os correlatos dispêndios.

IRRF. ART. 44 DA LEI 8.541/92. CARÁTER DE PENALIDADE. INEXISTÊNCIA. INAPLICABILIDADE DO ART. 106, II, “C” DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Apesar de inserido em Título denominado *Das Penalidades*, não se pode afastar a natureza de tributo da exação fundada no dispositivo legal em causa. A autuação aplicou a legislação à risca, levando em conta a alteração de alíquota que teve lugar durante o período de apuração e também o advento da Lei n. 9.249/95, que suprimiu o preceito de que se cuida do ordenamento jurídico. Autuação procedente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE DEMONSTRADA. Procedente a aplicação da penalidade majorada, eis que o intuito de reduzir o montante devido a título de tributo resta demonstrado no caso em tela, em que o contribuinte apresentou 80 (oitenta) notas fiscais “frias” com vistas à redução do seu lucro real ao longo de 25 (vinte e cinco) meses. Igualmente cabe sua aplicação sobre o IRRF, na medida em que este se presta a substituir a incidência que se verificaria na distribuição do lucro suprimido pela conduta fraudulenta do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/05/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em

28/05/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por VALMAR FONSEC

A DE MENEZES, Assinado digitalmente em 13/06/2013 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 16/08/2013 por JOSE ANTONIO DA SILVA

Acordam os membros do colegiado em, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, que dava provimento parcial ao recurso, acompanhado pelos Conselheiros Gilberto Baptista e José Ricardo da Silva, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator.

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Ricardo Marozzi Gregório e Gilberto Baptista.

Relatório

Os lançamentos aqui examinados derivam de fiscalização que apurou que o contribuinte de que se cuida teria reduzido indevidamente o lucro real com despesas cuja efetividade não foi demonstrada entre maio de 1994 e julho de 1996.

A partir de tal apuração, procedeu a autoridade autuante às glosas de tais despesas e lavrou autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS/REPIQUE (art. 3º, §2º da LC n. 7/70) e IRRF, autuações essas que ainda contemplam multa qualificada (150%) e encargos moratórios.

O lançamento de IRRF foi levado a cabo com esteio no art. 44 da Lei n. 8.541/92 – e alterações perpetradas pelo art. 3º da Lei n. 9.064/95 e pelo art. 62 da Lei n. 8.981/95 – e restringe-se ao período de maio/1994 e setembro/1995. O citado art. 44 tem a seguinte redação, *verbis*:

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida de lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a pessoa jurídica.

Tendo procedido a uma série de deduções redutoras do lucro líquido, o contribuinte foi intimado a demonstrar a efetividade dos serviços que supostamente lhe foram prestados – e, em relação a uma pequena quantidade de notas fiscais mencionadas em seus

registros fiscais, também de aquisições de materiais a serem consumidos no desenvolvimento das atividades sociais –, assim como a realização dos correlatos pagamentos (fls. 107-109).

Não se contentando com as evasivas respostas apresentadas pelo contribuinte (fls. 110 e ss.), a fiscalização houve por bem intimar os emitentes das notas fiscais que serviram de base para o lançamento contábil das despesas, emitentes esses que supostamente teriam prestado serviços ao sujeito passivo.

Alguns desses alegados prestadores de serviços estavam com situação cadastral irregular, outros já tinham sido definitivamente baixados. Contudo, todos eles foram unânimes em afirmar que jamais prestaram serviços ao autuado e que não poderiam dizer como o contribuinte estava na posse de Notas Fiscais alegadamente por eles emitidas. A título exemplificativo, são as seguintes as declarações do representante de uma das empresas cujos serviços pretensamente teriam sido tomados pelo sujeito passivo, *litteris*:

Aos vinte e oito dias do mês de Agosto do ano de mil novecentos e noventa e sete, compareceu a esta Delegacia da Receita Federal em Boa Vista - Roraima, o Sra. ALCINIRA MAGALHÃES MOTA FREITAS, portador do C.P.F nº 277.677.872-49-SSP-RR e Cédula de Identidade nº 60.057-SSP-RR, domiciliado A. Rua Xavier Sampaio, 173 - Bairro Novo Planalto - Boa Vista - RR, Telefone - 224-8088 e 623-1301, que nos prestou as seguintes declarações: que é sócia da empresa ALMAN CONSTRUÇÕES & COMÉRCIO LTDA, CGC. nº 34.812.503/0001-83; que nunca prestou os serviços prestados discriminados nas notas fiscais ns. 12,18, 23, 27, 28, 39 e 41 em nome da empresa A.B. DE MACEDO, tais como: desmatamento e limpeza de área com árvores, de patrolamento para conformação, aluguel de retroescavadeira e pá carregadeira, serviços de compactação de aterro; que o bloco de notas fiscais referente a estas numerações foram extraviados e desconhecia o fato até o presente momento; que nunca possuiu máquinas ou equipamentos utilizados em serviços de terraplenagem necessários para execução dos referidos serviços; que nunca recebeu os cheques do Banco do Brasil ns. 878184,, 048570, 048562 com os respectivos valores R\$ 296.000,00, R\$ 30.000,06 e R\$ 21.000,00 e do Baner ns. 122182, 111670, 122192 com os respectivos valores R\$ 55.000,00, R\$ 38.000,00 e R\$50.000,00; que a empresa foi aberta no ano de 1991/92, prestando, apenas, um serviço para o Governo do Estado referente a construção de quebra-mola; que conhece o titular da empresa A.B DE MACEDO, mas que nunca manteve qualquer relação comercial com o mesmo. (fl. 373; sem grifos no original)

As declarações dos demais supostos prestadores de serviços repousam às fls. 148, 249, 271, 319, 323, 408, 417 e 437, e, consoante dito acima, têm conteúdo análogo ao supratranscrito.

Atendendo a intimações, o autuado apresentou a fiscalização fotocópias dos cheques que alegadamente teriam sido utilizados para o pagamento dos serviços contabilizados como despesas (fls. 160 e ss.).

A análise de tais cheques demonstra que, a despeito de constarem dos registros contábeis do contribuinte como destinados ao pagamento de serviços tomados, **a sua quase totalidade tinha como beneficiário o próprio emitente**, sendo que nenhum deles guardava compatibilidade com o que constava da contabilidade.

A partir de tais elementos, constatou a fiscalização que o contribuinte deliberadamente teria lançado mão de notas fiscais forjadas, atreladas a serviços jamais prestados e a aquisições jamais realizadas, para a reduzir o valor devido a título de IRPJ, CSLL e PIS/REPIQUE, sendo que a imprópria redução em causa consubstancia a base de cálculo do IRRF, nos termos dos dispositivos legais supratranscritos.

Em impugnação (fls. 588 e ss.), o contribuinte teceu as seguintes considerações preliminares:

1- A documentação referente ao auto de infração foi entregue aos fiscais , todavia, não sendo considerada;

2- A ampla defesa garantida na Carta Política brasileira não foi respeitada, requerendo que o auto de infração seja considerado nulo de pleno direito.

No mérito, asseverou que:

1- A argumentação do fisco em relação As despesas não comprovadas é improcedente, havendo apenas suposições baseadas nas palavras de alguns emitentes das notas fiscais que teriam afirmado "não lembrar" dos fatos;

2- Talvez tenha ocorrido um desencontro de contas na contabilidade dos emitentes das notas, pois todos os fatos contábeis foram registrados devidamente, o que não teria gerado prejuízos Fazenda Pública;

3- O gasto existiu e que se trataria de despesa normal ou usual no tipo de transações efetuadas, sendo composto de documentos simplificados que foram apresentados;

4- No tocante As empresas SINAER CONSTRUÇÕES E PLANEJAMENTOS, CONSTRUTORA ALTOALEGRENSE e CONSTRUTORA ANAUA LTDA, haveria um desajuste contábil de seus dados;

5- Quanto às demais empresas, teria ocorrido equívoco contábil e que seria incorreta a afirmação de que os documentos seriam inidôneos ;

6- Analisando as afirmações dos proprietários das empresas que prestaram serviços, estes apenas fazem meras deduções sem sentido, afirmando não lembrar dos fatos imputados impugnante;

7- O auditor fiscal caracterizou a prática da impugnante, baseado em meras ilações dos fornecedores, como crime previsto no artigo 1º, II e IV da Lei n.º 8.137/90, tendo formalizado representação penal;

8- As investigações deveria se aprofundar, para que não pairassem dúvidas sobre as atitudes da impugnante.

A DRJ/MNS julgou improcedente a impugnação (fls. 623-630), fazendo-o em acórdão assim ementado, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. DESPESAS OPERACIONAIS NÃO COMPROVADAS. DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA. DECORRÊNCIA.

EMENTA:

A AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUE OS SERVIÇOS/FORNECIMENTOS FORAM REALMENTE PRESTADOS À EMPRESA QUE OS CONTABILIZOU E OS APROPRIOU COMO DESPESA OPERACIONAL JUSTIFICA A GLOSA IMPOSTA, MORMENTE QUANDO, EM DILIGÊNCIA FISCAL, TENHA FICADO COMPROVADA A PRÁTICA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS INIDÔNEOS. OS CUSTO OU DESPESAS OPERACIONAIS CUJOS COMPROVANTES FORAM FORNECIDOS POR EMPRESA EMITENTE DAS CHAMADAS 'NOTAS FRIAS ', COMPROVA O EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE, SUJEITANDO A EMPRESA FISCALIZADA MULTA DE 150% .

A DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA DAS DESPESAS OPERACIONAIS É CONSIDERADA INIDÔNEA SE A EMPRESA QUE AS SUPOSTAMENTE EMITIU FOI EXTINTA, BAIXADA, TEVE ALTERADA SUA DENOMINAÇÃO OU RAZÃO SOCIAL ANTERIORMENTE À DATA DE EMISSÃO OU POSSUI RAMO DE ATIVIDADE DIVERSO DAQUELE CARACTERIZADO NAS NOTAS FISCAIS. OS MESMOS FUNDAMENTOS QUE DETERMINARAM A PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO ATINENTE AO IRPJ SERVEM PARA DAR IGUAL DESTINO AOS LANÇAMENTOS REFLEXOS.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.

O contribuinte tomou ciência dessa decisão em 13 de janeiro de 2000. Em 11 de fevereiro de 2000, apresentou Recurso Voluntário em que assevera, em síntese:

- Que as despesas efetivamente tiveram lugar, e que o contribuinte não pode ser responsabilizado por equívoco nos registros de terceiros que lhe prestaram serviços;
- Que toda a autuação fiscal basear-se-ia em vícios na situação cadastral dos prestadores de serviços, situação essa que o autuado não pode controlar (fl. 643);
- Que cabe ao fisco provar a inexistência das despesas, sendo que as autoridades não se desincumbiram desse ônus (fl. 646);
- Especificamente quanto ao Imposto de Renda Retido na Fonte, que o lançamento deveria ser cancelado por fundar-se em legislação revogada e que o seu caráter de penalidade atrairia a incidência da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN (retroatividade benigna) (fl. 653); e
- Que não poderia subsistir a aplicação de penalidade qualificada sobre os lançamentos reflexos.

O Recurso Voluntário foi interposto sem que o contribuinte tivesse realizado o **inconstitucional arrolamento de bens ou depósito prévio de 30% (trinta por cento)** da

exigência fiscal. Por essa razão, negou-se, num primeiro momento, seguimento ao Recurso Voluntário e os débitos em questão foram inscritos em dívida ativa (fls. 658).

Após a inscrição em Dívida Ativa, sobreveio Execução Fiscal (fl. 733), sendo que o contribuinte ajuizou Ação Anulatória das correlatas CDAs.

Nesse cenário, os autos foram encaminhados a esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em virtude do despacho da Procuradoria da Fazenda Nacional que repousa às fls. 751-752, prolatado em 25 de janeiro de 2011, no qual se lê, *verbis*:

Venho informar através do presente, que no processo administrativo acima mencionado foi constatado clara incidência da Súmula Vinculante nº. 21, em que foi negado seguimento ao recurso voluntário por falta de depósito.

O contribuinte ajuizou anulatória, suscitando dentre outras alegações, tal incidência. Quanto a este ponto foi reconhecida a procedência do pedido lastreado no Parecer e Portaria da PGFN nº. (s) 891/2010 e nº. 294 de março de 2010 respectivamente; quanto aos demais pedidos, foram devidamente contestados.

Assim, com base no entendimento da PGFN, consubstanciado no parecer de nº. 891/2010, em obediência à aplicação da súmula vinculante e seus efeitos retroativos e de forma geral, vale afirmar que quando a execução fiscal fundar em certidão de Dívida Ativa (CDA) relativa a crédito que tenha se originado de processo administrativo em que inadmitiu recurso em razão da ausência de depósito, deve ser extinta a respectiva execução fiscal e cancelamento da CDA para que volte a instância administrativa (órgão competente) para o devido julgamento do recurso administrativo, seguindo a partir daí o trâmite regular. (fl. 751; grifos no original)

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior

Sendo imperiosa a aplicação da Súmula Vinculante n. 21, que versa sobre a inconstitucionalidade da exigência de depósito prévio como condição de admissibilidade de Recurso Voluntário, tem-se que agiu bem a Procuradoria da Fazenda Nacional ao requerer a remessa desses autos a essa instância julgadora, sendo improsperável a decisão que negou seguimento à irresignação, que consta do fólio 658.

Por ser inquestionavelmente tempestivo o presente Recurso Voluntário, dele tomo conhecimento.

Uma vez que o contribuinte não repetiu, na irresignação *sub examen*, o argumento atinente ao suposto cerceamento de direito de defesa, deduzido em Impugnação, passa-se diretamente ao exame do seu mérito.

Da glosas de despesas

Entendo que as glosas das despesas devem ser mantidas, não tendo o contribuinte razão quanto ao ponto.

Com efeito, a fiscalização intimou o contribuinte a demonstrar a efetividade de despesas reconhecidas pelo contribuinte em sua apuração do lucro real e, diante das evasivas respostas apresentadas pelo sujeito passivo, intimou também as pessoas jurídicas que supostamente teriam apresentado as Notas Fiscais mencionadas nos registros contábeis do sujeito passivo.

O que se constatou, a partir de tais contatos com os pretensos prestadores de serviços, foi que tais terceiros negaram veementemente as prestações de serviços que estariam na origem das Notas Fiscais e, por óbvio, o recebimento dos valores plasmados em tais Notas.

Acresça-se a tanto o fato de que o próprio contribuinte trouxe aos autos fotocópias dos cheques que teriam sido emitidos para o pagamento de tais serviços, cheques esses que repousam às fls. 160 e ss..

Os cheques que o contribuinte assevera terem sido emitidos para o pagamento de serviços tomados foram, na sua quase totalidade, emitidos em favor do próprio emitente, em notória contrariedade ao que consta dos livros contábeis do contribuinte. Outros cheques foram emitidos em favor de terceiros que se não confundem com os supostos prestadores de serviços, de modo que nada há que os vincule às Notas Fiscais que engendraram o reconhecimento das despesas glosadas pela fiscalização.

É absolutamente estreme de dúvidas que apenas podem ser deduzidas, para fins de apuração do Lucro Real, as despesas efetivamente incorridas pelo contribuinte para a realização do seu objeto social, despesas essas que têm de ser necessárias, normais e recorrentes para fins da materialização das atividades sociais.

Ao contrário do que o contribuinte alega, os lançamentos não foram feitos pelo fato de os prestadores de serviços estarem com situação cadastral irregular perante a Receita Federal, mas pelo fato de que as despesas reconhecidas pelo sujeito passivo não foram efetivamente comprovadas – sendo que se deu ao contribuinte a oportunidade de tal demonstração – e os correlatos cheques supostamente empregados para o pagamento dos serviços que teriam sido tomados foram, em verdade, sido emitidos em favor do próprio contribuinte – ou do seu sócio-diretor.

Também não tem razão o contribuinte quando assevera, no fôlio n. 646, que caberia ao Fisco a prova da não existência das despesas glosadas.

Ora, em se tratando de distribuição de ônus probatório, é óbvio que não cabe ao Fisco ou a quem quer que seja demonstrar que um determinado fato **não ocorreu**: com efeito, essa prova negativa, comumente conhecida como prova *diabólica*, imporia um ônus muitíssimo elevado àquele que dele teria que se desincumbir.

Diversamente, deve ser que, em situações tais, aquele que poderia, em tese, demonstrar a ocorrência do fato – *in casu*, a efetividade das despesas – suporte o ônus

probatório, de modo que se dele (do ônus) não se desincumbir, então deve arcar com as consequências da não sua não ocorrência (não ocorrência do fato cuja materialidade não restou demonstrada).

Correto, portanto, o lançamento de Imposto de Renda aqui examinado, eis que a redução do lucro real perpetrada pelo contribuinte – com despesas cuja efetividade hialinamente não foi demonstrada – foi levada a cabo indevidamente.

Igual sorte devem ter os lançamentos de CSLL e PIS/REPIQUE, meros reflexos do lançamento vertente.

Nego, portanto, provimento ao Recurso Voluntário no ponto.

Do Imposto de Renda Retido na Fonte – Art. 44 da Lei n. 8.541/92

Acerca do ponto, o contribuinte assevera o seguinte, *litteris*:

Muito embora a argumentação de mérito seja suficiente a afastar toda a exigência constante dos autos de infração, inclusive aquelas da tributação reflexa, é necessário salientar a absoluta improcedência da tributação do IRRF, pois fulcrado em dispositivo penal expressamente revogado.

De fato, conforme fls. 41, a imposição a título de IRRF tem como enquadramento legal os artigos 44 da Lei 8.541/92 e 3º da Lei 9.064/95, sendo que este último agravou a penalidade, impondo alíquota de 35%, ao invés dos 25% originalmente previstos.

Ocorre que, conforme se depreende do Título IV da Lei 8.541, de 23 de dezembro de 1992, cuja denominação legal é “DAS PENALIDADES”, a natureza jurídica dos dispositivos que o compõem era verdadeiramente de multa e punição.

(...)

Se multa realmente era, sobre a mesma aplica-se o disposto na alínea “c” do artigo 106 do repertório legal supramencionado, retroagindo benignamente toda e qualquer alteração legislativa.

No presente caso isto efetivamente ocorreu. O inciso IV do artigo 36 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, revogou expressamente os artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, fazendo com que, sobre os processos ainda não definitivamente julgados, aplique-se, ex officio, o disposto na alínea “c” do artigo 106 do CTN, mormente por tratar-se de norma cogente, erigida sobre o princípio de ordem pública. (fls. 652-653)

Entendo que não há como, nesse Tribunal Administrativo, se afastar a aplicação do dispositivo em causa (art. 44 da Lei n. 8.541/92), de modo que deve ser mantida a exigência.

Primeiramente, é necessário registrar que o fato de um dispositivo estar inserto em título intitulado *Das Penalidades* não significa que necessariamente se esteja diante de verdadeira penalidade: apenas o exame da natureza do preceito em questão é que permitirá a constatação de se tratar de penalidade, de tributo ou de terceira figura, sendo que o determinismo da interpretação meramente tópica não pode prosperar. Apesar de que seria de se esperar que, de fato, um título com essa denominação apenas carresse preceitos com tal

caráter, são numerosos os casos de vícios na técnica legislativa, de modo que inafastável o exame a ser empreendido pelo intérprete.

O exame da norma veiculada em análise revela que objeto sob apreciação é um tributo, e não uma penalidade, de modo que se submete ao regime próprio conferido àqueles, e assim inaplicável o instituto da retroatividade benigna.

De fato, o legislador instituiu exação perfilhada como tributo, o que se denota da estrutura linguística empregada, que versa que *será **tributada** a integralidade da receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida de lucro líquido*, receita ou diferença essas que consubstanciam as bases de cálculo delineadas pelo representativo Poder Legislativo. Há ainda definição da alíquota aplicável e identificação de sujeito passivo, de modo que presentes todos os aspectos das obrigações tributárias.

Ainda, a materialização do fato gerador desse tributo, *se verificada pelos agentes da Receita Federal*, enseja a constituição de crédito tributário de *obrigação principal*, acompanhado, por sua vez, de encargos moratórios e multa proporcional, não havendo, pois, que se falar que o discutido art. 44 encerra penalidade.

A Egrégia 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgamento havido em 26 de janeiro de 2010, já decidiu essa exata questão, ocasião em que foi prolatado o seguinte acórdão, *verbis*:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1996

(...)

IRRF. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS. ART. 44 DA LEI N 8541/92. ALÍQUOTA DE 25%. CARÁTER PENAL. INEXISTÊNCIA. O art. 43 (sic) da Lei n. 8.541/92, quando prevê a tributação das receitas omitidas pelo IRRF, por presunção de distribuição de lucros aos sócios, à alíquota de 25%, não tem natureza de penalidade, ainda que no período base no qual o contribuinte tenha omitido a receita a alíquota do IRRF para o caso de distribuição regular de lucros aos sócios fosse menor. Trata-se de norma que define a alíquota do imposto incidente na fonte, no caso específico da presunção de distribuição de lucros por emissão de receita. (Processo n. 15374.001894/99-33; Acórdão n. 9101-00.513; Conselheiro rel. Antonio Carlos Guidoni Filho; j. 26.1.2010. Sem grifos no original)

Inexiste, pois, previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna ao caso.

Do voto condutor desse aresto, e o julgamento deu-se à unanimidade, extraem-se os seguintes excertos, *litteris*:

É certo que esse Colegiado possuía orientação em sentido contrário ao acima exposto, no sentido de que a forte conotação de penalidade dos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541/1992, com a redação dada pela Medida Provisória n. 492/1994, combinada com a quebra de isonomia e da sistemática que instrui

a apuração do lucro real/base de cálculo da CSLL e o conflito entre os conceitos de receita e lucro, permitiria a aplicação da retroatividade benigna à hipótese (CTN, art. 106, II), em vista da revogação dos citados dispositivos legais pelo art. 36, IV da Lei nº 9.249/95.

Contudo, recentemente, esse Colegiado modificou o entendimento acerca do caráter penal das normas em comento, para reconhecer que os artigos 43 e 44 da Lei n. 8.541/92 aplicam-se sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1995 nas hipóteses de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado. Segundo essa nova orientação, "ao estabelecer, por meio do art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, a tributação em separado sobre 100% dos valores apurados a título de omissão de receita, tratou o legislador de definir quantitativamente a hipótese de incidência dos tributos. Inexiste previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna ao caso". Cite-se, a título ilustrativo, ementa e trecho do voto da lavra da Conselheira Adriana Gomes Rego, verbis (fl. 8; sem grifos no original)

Destarte, o que é questionável, verdadeiramente, é se o imposto em causa fere o conceito de tributo.

A exação abstratamente instalada pelo art. 44 da Lei n. 8.541/92 realmente tem nuances dignas de nota: com efeito, o seu fato gerador é a circunstância de o contribuinte, **por qualquer procedimento, apurar lucro líquido indevidamente reduzido.**

Ou seja, apenas a prática de um ilícito – vez que a redução do lucro líquido por qualquer meio, ainda que não intencional, consubstancia infringência à legislação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – dá ensejo à exação em causa: nunca o contribuinte se sujeitaria a esse *tributo* no desenrolar habitual das atividades sociais. É dizer, esse *tributo* apenas pode ser objeto de lançamento de ofício, decorrente de fiscalização que verifique irregularidades havidas na apuração de outros tributos,

O lançamento em vergaste, contudo, não pode ser cancelado por essa instância administrativa, eis que o fato gerador desse tributo, inquestionavelmente, teve lugar, de modo que a incidência do citado art. 44 mostra-se inarredável, já que esse órgão julgador teria que, para cancelar a autuação, afastar a aplicação do preceito legal por julgá-lo contrário ao conceito de tributo, que é eminentemente constitucional, coisa que esse Tribunal Administrativo não está autorizado a fazer.

Acerca do conceito constitucional de tributo – a despeito da redação do art. 3º do Código Tributário Nacional, com propriedade adverte o Professor Geraldo Ataliba, *litteris*:

Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do C.T.N. é mero precepto didático, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É ele conceito-chave para a demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competência, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa definição legal, cuja admissão é

perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes. (Hipótese de incidência tributária. 6ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 33. Sem grifos no original)

De rigor, pois, a manutenção da exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte. Nego provimento Recurso Voluntário neste ponto.

Das multas qualificadas

Sobre a qualificação das penalidades, aplicadas em cada um dos lançamentos aqui discutidos (IRPJ, CSLL, PIS/REPIQUE e IRRF), entendo que apenas a qualificação da multa relativa ao Imposto de Renda Retido na Fonte deve ser afastada.

Com efeito, penso que o contribuinte hialinamente praticou atos intencionais com vistas a indevida e fraudulentamente reduzir o seu lucro líquido, **de modo que volitivamente agiu com vistas a reduzir o que devia a título de tributos.**

O contribuinte reduziu o seu resultado a partir de 80 (oitenta) Notas Fiscais frias, supostamente emitidas num período de 25 (vinte e cinco) meses, sendo que fração substancial dos cheques que alegadamente teriam utilizados para o pagamento de prestadores de serviços foram, em verdade, emitidos em favor do próprio contribuinte/emitente.

E em sendo constatada a fraude, de rigor a manutenção das penalidades qualificadas, **com exceção daquela relativa ao lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte.**

A razão para afastar a multa qualificada no que tange ao Imposto de Renda Retido na Fonte consiste no fato de que, na esteira das considerações tecidas acerca desse tributo no tópico precedente, o contribuinte não poderia jamais agir intencional e fraudulentamente com vistas a suprimir ou reduzir o valor devido a título do Imposto de Renda Retido na Fonte a que alude o art. 44 da Lei n. 8.541/92, **tendo em vista que a ele não estaria sujeito caso o contribuinte apurasse o resultado do exercício de acordo com a legislação de regência.**

Ou seja, porque minorou intencionalmente o resultado das atividades sociais, submeteu-se o contribuinte ao IRRF – submissão essa que teria lugar ainda que diminuição do lucro líquido não decorresse da prática de atos fraudulentos. Os atos praticados pelo contribuinte para majorar as despesas dos períodos analisados visavam à redução do valor devido a título de IRPJ, CSLL e PIS/REPIQUE, mas do IRRF, que só surgiu em virtude da consequência desses atos.

Assim sendo, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, unicamente para afastar a qualificação da multa de ofício relativa ao Imposto de Renda Retido na Fonte, de modo que essa penalidade deve cingir-se ao patamar de 75%. Mantida a qualificação das multas atinentes ao IRPJ, à CSLL e ao PIS/REPIQUE.

Benedicto Celso Benício Júnior - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Como bem relatado, a exigência de IRRF decorre da redução indevida do lucro real com despesas cuja efetividade não foi demonstrada entre o período de maio/1994 e setembro/1995, e está fundamentada na Lei nº 8.541/92, que assim dispunha:

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida de lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a pessoa jurídica.

Referida lei vigorou até o ano-calendário 1995, pois com a edição da Lei nº 9.249/95, os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, deixaram de estar sujeitos à incidência do imposto de renda na pessoa do beneficiário.

A contribuinte não demonstrou a efetividade dos serviços que lhe teriam sido prestados, os prestadores de serviços afirmaram que jamais prestaram serviços ao autuado, e os cheques alegadamente utilizados para o pagamento dos serviços apresentavam, em sua quase totalidade, o emitente como beneficiário.

Diante deste contexto, a fraude reconhecida pelo I. Relator em relação aos tributos incidentes sobre o lucro da pessoa jurídica também espraia seus efeitos sobre a sua posterior distribuição, àquela época sujeita a tributação.

Ainda que outro fosse o momento daquela incidência, a depender da efetiva distribuição, caso o lucro suprimido tivesse sido efetivamente contabilizado, o fato é que a lei em comento apenas afirmou o que, em regra, poderia ser inferido a partir de operações como estas: não só o lucro foi reduzido, como também os pagamentos vinculados às despesas questionadas tiveram o próprio emitente dos cheques como beneficiário, mantendo à margem da contabilidade da pessoa jurídica estes recursos e, portanto, sob livre disponibilidade dos sócios.

Na medida em que a incidência do IRRF decorre desta disponibilidade, e que ela se verificou em razão da fraude cometida pela pessoa jurídica, válida é aplicação da penalidade qualificada.

Esta a razão, portanto, para, em conjunto com os demais argumentos do I. Relator que foram acolhidos pela maioria do colegiado, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira

Processo nº 10245.000655/97-00
Acórdão n.º **1101-000.895**

S1-C1T1
Fl. 8

CÓPIA