



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10480.002197/97-25  
RECURSO Nº : 114.474  
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS – PERÍODOS DE APURAÇÃO: 1992 E 1993  
RECORRENTE : ELETRO METALÚRGICA JACY LTDA.  
RECORRIDA : DRJ EM RECIFE - PE  
SESSÃO DE: 20 DE MARÇO DE 2002  
ACÓRDÃO Nº : 101-93.773

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – PRESUNÇÃO SIMPLES – IMPROCEDÊNCIA – O fato de empresa ser beneficiária de três cheques emitidos por coligada não é, por si só, indício suficiente para autorizar a presunção simples de que os valores se referem a receitas oriundas da atividade da empresa beneficiária. Deve a fiscalização aprofundar a investigação, redirecionando-a para o enquadramento de eventual irregularidade nas presunções previstas em lei.

IRPJ – MAJORAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS – Comprovada a existência de notas fiscais de compra inidôneas apropriadas ao custo de produção, cabe à empresa adquirente provar o recebimento e pagamento das matérias-primas nelas contidas. São imprestáveis para esse fim duplicatas supostamente emitidas pelo fornecedor com o carimbo dele de quitação no verso, mas que se revelam igualmente inidôneas. Convicção de que a autoria do ilícito é da empresa adquirente reforçada pelo depoimento do seu empregado responsável pelo transporte da matéria-prima.

IRRF – ART. 44 DA LEI Nº 8.541/92 – APLICAÇÃO RETROATIVA DA NORMA REVOGADORA – Revela caráter de penalidade a tributação, prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92, incidente sobre o lucro indevidamente reduzido e presumido distribuído ao sócio da pessoa jurídica tributada com base no lucro real. Aplica-se retroativamente o art. 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95, que a revogou. Em consequência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deve ser afastada a aplicação do dispositivo revogado, excluindo-se do lançamento aquilo que constitui acréscimo penal. No ano-calendário 1993, por inexistir previsão legal de tributação sobre a regular distribuição de lucros aos sócios (art. 75 *in fine* da Lei nº 8.383/91), a exigência de IRRF assente no art. 44 da Lei nº 8.541/92 será cancelada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – PIS, COFINS E CSLL – DECORRÊNCIA. Exonerada parcela do crédito tributário constituído no lançamento principal -- IRPJ, igual sorte colhem os feitos reflexos, em razão da relação de causa e efeito entre eles existente.

RETROATIVIDADE BENIGNA – REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO – Reduz-se o percentual da multa de ofício lançada, por força disposto no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, c/c art. 106, "c" do Código Tributário Nacional.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELETRO METALÚRGICA JACY LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez, Sandra Maria Faroni e Celso Alves Feitosa no item Imposto de Renda Fonte (penalidade).

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM:

25 MAR 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros KAZUKI SHIOBARA, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

RECURSO Nº 114.474  
RECORRENTE: ELETRO METALÚRGICA JACY LTDA.

## RELATÓRIO E VOTO

Conselheiro EDISON PEREIRA RODRIGUES, Relator.

Após cumprida a providência solicitada na Resolução nº 101-02.349 (sessão de 21 de março de 2001), no sentido de dar ciência à recorrente do resultado de diligência anterior, retornam os autos a este Colegiado para julgamento.

Convém recapitular os fatos, pois o Colegiado examinou o contencioso por primeiro na longínqua sessão de 2 de junho de 1998, quando decidiu, por intermédio da Resolução nº 101-02.295, converter o julgamento em diligência.

São duas as infrações apontadas na ação fiscal: a) omissão de receita operacional; e b) custos sem comprovação idônea, glosados pela fiscalização. A seguir, para cada uma delas, recapitularei os fatos e externarei minha posição sobre o contencioso que as cerca.

### OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

Esta infração é conseqüência de ação fiscal promovida na METALÚRGICA JACY S/A, empresa coligada, beneficiária de recursos vinculados a projetos aprovados pela SUDENE.

A fiscalização apurou que METALÚRGICA JACY adquiriu, por meio da Nota Fiscal-Fatura nº 8758, de 29 de janeiro de 1993, tida como de emissão de

INCONAL INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA., cinco prensas hidráulicas e um misturador, no valor Cr\$ 12.317.760.000,00.

Diligências efetuadas no endereço de INCONAL constante na Nota Fiscal-Fatura e naquele registrado no cadastro do CGC revelaram que, à época da emissão da Nota Fiscal-Fatura, INCONAL não operava em nenhum deles. (fls. 60).

Como prova do pagamento da Nota-Fiscal-Fatura, METALÚRGICA JACY apresentou 20 recibos firmados pelo Sr. Manoel Sobrinho Campos, representante comercial da INCONAL (oito deles estão às fls. 86, 88, 90, 92, 94, 96, 98 e 100) . A fiscalização observou que os recibos não contêm identificação de número de CPF ou de identidade.

Reintimada, METALÚRGICA JACY disse que a aquisição das cinco prensas e do misturador foi paga por meio de 18 cheques (fls. 67), três dos quais, de acordo com a fiscalização, apresentam ELETRO METALÚRGICA JACY como beneficiária, a saber:

| DATA     | Nº DO CHEQUE | VALOR EM Cr\$  | BANCO SACADO |
|----------|--------------|----------------|--------------|
| 16/12/92 | 604169       | 130.000.000,00 | BANDEPE      |
| 29/12/92 | 604172       | 54.500.000,00  | BANDEPE      |
| 07/01/93 | 402356       | 169.800.000,00 | BNB          |

Intimada a esclarecer os cheques em tela, ELETRO METALÚRGICA JACY informou ter efetuado, para cada um deles, os seguintes lançamentos contábeis (fls. 95/100):

|   |                                    |   |   |                                    |
|---|------------------------------------|---|---|------------------------------------|
| D | Bancos Conta Movimento             | a | C | Outros Créditos – Metalúrgica Jacy |
| D | Outros Créditos – Metalúrgica Jacy | a | C | Outros Créditos – Inconal          |
| D | Outros Créditos - Inconal          | a | C | Caixa                              |

A fiscalização compareceu ao estabelecimento da METALÚRGICA JACY e constatou que lá se encontravam as cinco prensas hidráulicas e o misturador relacionados na multicitada Nota Fiscal-Fatura nº 8758. Apurou, também, que o fabricante dos equipamentos é U.M. CIFALI CONSTRUÇÕES MECÂNICAS.

Passo seguinte, diligência realizada na sede de U.M. CIFALI, em São Paulo, revelou que os equipamentos foram vendidos diretamente a METALÚRGICA JACY e não a INCONAL (fls. 68).

Assim convencida de que o beneficiário dos três cheques não foi INCONAL, mas sim a ELETRO METALÚRGICA JACY, a fiscalização presumiu que os valores representados pelos cheques depositados na conta bancária da ora recorrente referem-se a resultado de suas atividades. Lançou-os como receita omitida, com fulcro nos arts. 176 e 179 do RIR/80 (fls. 05 e 09).

Na impugnação e no recurso voluntário, a ora recorrente reitera que METALÚRGICA JACY efetivamente negociou o maquinário com INCONAL, já que o contrato de compra e venda que METALÚRGICA JACY celebrou com U.M. CIFALI não chegou a ser concluído, sendo objeto de questionamento judicial.

A recorrente também assevera que os cheques jamais foram depositados em suas contas bancárias, sendo repassados diretamente a INCONAL (fls. 399). Aduz que a acusação de omissão de receitas foi apurada por vias indiretas, com base no questionável critério de presunção.

A meu ver, no que concerne à matéria fática, o argumento expendido pela recorrente, no sentido de que os três cheques emitidos por METALÚRGICA JACY em seu favor foram destinados a pagamentos a INCONAL, e que jamais foram depositados em suas contas bancárias, não tem respaldo em sua contabilidade.

Nas fichas contábeis de fls. 95/100, apresentadas pela própria recorrente durante a ação fiscal (fls. 83/84), o primeiro lançamento contábil (D Bancos Conta Movimento a C Outros Créditos – Metalúrgica Jacy) revela que cada um dos três cheques entrou na conta bancária da recorrente tendo como contrapartida uma obrigação contra METALÚRGICA JACY. É como se a coligada METALÚRGICA JACY tivesse feito um empréstimo à recorrente. Logo, a contabilidade afirma que os cheques foram, sim, depositados na conta bancária da recorrente.

O segundo lançamento contábil (D Outros Créditos – Metalúrgica Jacy a C Outros Créditos – Inconal ) revela uma cessão de crédito (o direito de ser reembolsado pelo empréstimo no valor do cheque) de METALÚRGICA JACY para INCONAL. Contudo, inexiste nos autos termo de cessão de crédito que dê suporte a esse registro contábil.

O terceiro lançamento contábil (D Outros Créditos – Inconal a C Caixa) revela que a recorrente retirou recursos do Caixa para reembolsar o empréstimo a INCONAL mediante recibo. Cada recibo é um dos vinte já aludidos, firmados pelo Sr. Manoel Sobrinho Campos, sem identificação de número de CPF ou de identidade. Mais estranhamente, o recibo é passado contra METALÚRGICA JACY e refere-se a cheque por ela emitido, ao passo que, de acordo com o terceiro lançamento contábil, o recibo deveria ser emitido contra a recorrente e referir-se a pagamento mediante numerário.

Vê-se, assim, que a contabilidade afirma que o valor expresso em cada cheque foi depositado na conta corrente bancária da recorrente, e que saíram recursos de igual valor do Caixa para pagar INCONAL. Como o pagamento a INCONAL com recursos do Caixa não está refletido nos recibos apresentados, concluo que a contabilidade faz prova de que a recorrente é a beneficiária dos valores expressos nos três cheques.

O fato de a recorrente ser beneficiária de três cheques emitidos por empresa sua coligada não é, entretanto, indício suficiente para autorizar a presunção formulada pela fiscalização, no sentido de que os valores se referem a resultados de atividade da recorrente.

Acerca de presunções no direito tributário, alinho-me com a grande parte da doutrina que sustenta somente serem admissíveis aquelas previstas em lei, em respeito aos princípios da legalidade e da tipicidade. Nesse sentido está sedimentada a jurisprudência desta Primeira Câmara, como no caso do Acórdão nº 101-78.997 (DOU 12/04/1990). Não há presunção legal que reproduza o raciocínio inferencial desenvolvido pela fiscalização. Os arts. 176 e 179 do RIR/80, por ela invocados, versam sobre definições de lucro bruto e receita bruta.

Mesmo que se admitisse em direito tributário as presunções simples ou *hominis*, como o fazem Leonardo Sperb de Paola (*Presunções e Ficções no Direito Tributário*, Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 72-73) e Maria Rita Ferragut (*Presunções no Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 110-111), a ilação formulada pela fiscalização no caso vertente não está fundada em indícios sólidos.

Vale recordar que a presunção simples é o resultado do procedimento lógico fundado no indício, e que o indício é o meio de prova

propriamente dito. Nos termos do art. 230 do Código de Processo Penal, "Indício é a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias".

Enquanto meio de prova, o indício deve ser suficiente para, por indução, fazer concluir pela existência do fato gerador do imposto de renda, consubstanciado no ingresso de receitas não contabilizadas. O indício é suficiente quando acompanhado de outros indícios convergentes na direção da ilação que se quer tirar.

No caso em tela, o fato de a recorrente ser beneficiária de três cheques emitidos por empresa sua coligada, por si só, é mero indício a indicar a possível ocorrência do ilícito fiscal, mas não é elemento bastante para caracterizar a omissão de receita. Necessário aprofundar a investigação para comprovar se os valores expressos nos cheques provinham de receitas da atividade da recorrente.

Constato que, por meio do termo de fls. 101, a fiscalização iniciou o aprofundamento da investigação na defendente, porém não lhe deu seguimento. Não tendo a fiscalização trazido outros indícios convergentes, até mesmo a corrente doutrinária que admite a presunção simples em direito tributário não teria convalidado a ilação formulada pelo fisco no presente contencioso.

Razões pelas quais dou provimento ao recurso nesse item "Omissão de Receitas – Receitas Não Contabilizadas".

#### **GLOSA DE CUSTOS – COMPROVAÇÃO INIDÔNEA**

De acordo com a acusação fiscal, ELETRO METALÚRGICA JACY apropriou ao custo de produção dos bens vendidos gastos com matéria-prima apoiados

em notas fiscais inidôneas (notas frias). Nas notas fiscais em questão, a primeira via, a ser entregue ao destinatário, difere da via fixa em poder do emitente tanto em relação à operação registrada quanto em relação às características tipográficas.

Durante a ação fiscal, afirmam os auditores autuantes, ELETRO METALÚRGICA JACY não logrou êxito na comprovação do pagamento das operações de compra de matéria-prima aos fornecedores PROFERRO, CINDFEL e DST. Os supostos fornecedores, por sua vez, reconhecem como verdadeiras apenas as operações registradas nas notas fiscais que se encontram em seu poder, e negam responsabilidade pela confecção e emissão daquelas cuja primeira via encontrava-se em poder da ora recorrente (fls. 06).

A base de cálculo do lançamento foi o valor das notas fiscais apontadas como frias. Sobre o imposto apurado a fiscalização gravou multa qualificada de 300%. O auto de infração relativo ao IRPJ está respaldado nos arts. 157, § 1º; 158; 182; 183, inciso I; 192 c/c 197 e 387, inciso I, todos do RIR/80; e nos arts. 3º e 25 da Lei nº 8.541/92 (fls. 10).

Na impugnação e no recurso voluntário, a defendente assevera que apresentou todas as duplicatas liquidadas em carteira e em dinheiro, e que inexistia legislação a vedar a empresa de pagar suas dívidas em dinheiro, mediante quitação no corpo do título.

Diz a defendente que os auditores-fiscais não cotejaram o volume de vendas com o das matérias-primas adquiridas no mesmo período. Aduz que, em se tratando de empreendimento industrial, necessariamente haveria de ter adquirido os questionados insumos para fabricar os produtos finais que comercializou.

A se admitir como procedente a exigência fiscal, a recorrente requer a redução ou isenção do IRPJ incidente sobre o lucro decorrente das receitas supostamente omitidas, pois é forçoso considerar que tais receitas decorreriam da venda de produtos metalúrgicos de sua fabricação, única atividade que exerce.

Por intermédio da citada Resolução nº 101-02.295, o Colegiado decidiu converter o julgamento em diligência. O relatório elaborado pelo auditor-fiscal diligenciante está às fls. 610/612. A defendente juntou um demonstrativo de auditoria de produção por ela confeccionado. No entender da defendente, os resultados da diligência comprovam que o auto de infração é improcedente, pelas seguintes razões:

a) ficou demonstrado que a recorrente dispunha dos recursos necessários ao pagamento das questionadas notas fiscais;

b) ficou demonstrado que o veículo indicado nas notas fiscais realmente efetuou o transporte das mercadorias;

c) não podem ser levados em consideração os depoimentos dos representantes das empresas fornecedoras das mercadorias em causa, uma vez que outro comportamento não seria deles esperado, a não ser o de negar as operações de venda, sob pena de incidirem em gravíssimos comprometimentos pessoais, tornando-se confessos quanto à omissão de tais lançamentos em suas contabilidades.

Passo a apreciar as provas existentes nos autos.

As notas apreendidas no estabelecimento da recorrente (fls. 134/222) são bem diferentes das notas chamadas regulares (por exemplo, cotejar fls. 134/135), mas ambas possuem todas as características essenciais às notas fiscais.

Em resposta à diligência, PROFERRO declarou que nunca manteve relação comercial com a recorrente (fls. 657). Com efeito, após examinar as notas fiscais recolhidas no estabelecimento de PROFERRO (fls. 135, 137, 139, 141, 143, 145, 147, 149, 151, 153/157, 159, 161, 163, 165, 167 e 169), verifico que em nenhuma delas consta o nome da recorrente como destinatária da mercadorias.

CINDFEL, por seu turno, declarou que, em 10 de julho de 1992, efetuou vendas à ora recorrente, por meio da Nota Fiscal nº 6409 Série B1 (fls. 619). Deveras, a 3ª via da Nota Fiscal nº 6409 recolhida no bloco de CINDFEL (fls. 214) é idêntica à 1ª via apreendida no estabelecimento da recorrente (fls. 213), tanto que não foi objeto de autuação (fls. 06/07). Em nenhuma outra das notas fiscais recolhidas no estabelecimento de CINDFEL (fls. 171, 173, 175, 177, 179, 181, 183, 185, 187, 189, 191, 193, 195/198, 200, 202, 204, 206, 208, 210 e 212) consta o nome da recorrente como destinatária da mercadoria.

Com respeito ao fornecedor DST, por ocasião da ação fiscal, a fiscalização não juntou aos autos as notas ditas regulares. Essa aparente omissão dos agentes fiscais é explicada no relatório da diligência. O fiscal diligenciante informa que a empresa DST não foi encontrada no seu endereço, parecendo ser de fachada. A pedido da recorrente, juntou Certidão Simplificada da Junta Comercial (fls. 660).

Examinando essa Certidão Simplificada, emitida em 30 de março de 2000, verifico que DST tem apresentado o mesmo endereço (Rod. BR 101 Km 18 – Prazeres – Jaboatão – PE) desde o arquivamento de seus atos constitutivos em 1989. Idêntico endereço está impresso nas notas fiscais apontadas como inidôneas (fls. 215/224). Embora não haja discrepância de endereços, causa espécie o fato de um fornecedor de chapas finas não possuir sede nem depósito para guardar produto de 2m de comprimento por 1m de largura.

Para deslindar o feito, vale recordar que o Sr. Amaro Severino de Arruda figura como responsável pelo transporte em todas as notas fiscais apontadas como inidôneas. No depoimento colhido na diligência (fls. 661), declara que, à época da emissão das notas fiscais fustigadas, trabalhou para Eletro Metalúrgica Jacy, conduzindo o caminhão PT 0262/PE, que era de propriedade do filho de uma das sócias da recorrente. Mais incisivamente, declara que não se lembra de ter transportado diretamente chapas de ferro das firmas PROFERRO, DST e CINDFEL, mas que transportava ferro de outras firmas, como Noraço, Rufino Ferreira e outras, acompanhado de notas fiscais de PROFERRO, DST e CINDFEL.

Vê-se que, com todas as letras, motorista empregado da recorrente declara que transportava ferro fornecido por outras empresas acompanhado por notas fiscais de PROFERRO, DST e CINDFEL. O depoimento corrobora a acusação fiscal. Em suas considerações acerca da diligência, a recorrente limita-se a afirmar que ficou demonstrado que o veículo indicado nas notas fiscais realmente efetuou o transporte das mercadorias (fls. 678). Equivoca-se a recorrente. O Sr. Amaro Arruda diz que efetivamente transportou ferro, porém não aquele descrito nas notas fiscais apontadas como inidôneas. O depoimento é prova robusta para se concluir que as notas fiscais guerreadas são de fato inidôneas.

A inidoneidade não se circunscreve às notas fiscais. Também as duplicatas apresentadas pela recorrente estão eivadas de fraude, como será visto a seguir.

Após auditar a contabilidade da recorrente, o fiscal diligenciante registrou que algumas notas fiscais teriam sido pagas através de compensações bancárias. Cita como primeiro exemplo a Nota Fiscal/Fatura nº 2175, supostamente

emitida por CINDFEL, no valor de Cr\$ 180.305.440,00 (fls. 211 e 614). O auditor-fiscal apurou que a NF/Fatura 2175 teria sido paga por meio de três cheques, a saber:

| Cheque nº | Data de Emissão | Valor (Cr\$)   | Fls. |
|-----------|-----------------|----------------|------|
| 826735    | 02/04/1993      | 89.352.000,00  | 617  |
| 826736    | 02/04/1993      | 89.000.000,00  | 615  |
| 826744    | 05/04/1993      | 15.724.197,45* | 615  |

\* Desse valor, Cr\$ 13.770.757,45 referem-se a juros.

Os cheques se apresentam mediante papel carbonado tirado quando da emissão da cártula. Os valores dos três cheques figuram como efetivamente compensados no extrato do BANDEPE de fls. 616.

A incongruência surge ao se cotejar a data de emissão do último cheque (05/04/1993) com a data de quitação da fatura respectiva (31/03/1993 – fls. 613 v.). De acordo com essa documentação colhida na diligência, o fornecedor CINDFEL teria apostado seu carimbo de quitação na duplicata em 31/03, sem que tivesse recebido um cruzeiro sequer em pagamento, eis que o primeiro cheque em seu favor só seria emitido dali a dois dias. Esse comportamento do suposto fornecedor CINDFEL contraria todas as cautelas da atividade comercial, que prescrevem ao credor apor sua quitação no verso da duplicata de sua emissão somente após ter recebido o pagamento integral do valor nela contido.

Ao examinar as duplicatas juntadas pela ora recorrente em sua peça de defesa na fase impugnatória, verifico, com perplexidade, que no verso de idêntica duplicata relativa à NF/Fatura nº 2175 consta a quitação no dia 05/04/1993 (fls. 481 v.). O fato de cópias de uma mesma duplicata apresentarem no verso datas de

quitação distintas (cotejar fls. 613 v. e 481 v.) denota a imprestabilidade dessa duplicata como meio de prova, por estar eivada de fraude.

Igualmente imprestáveis são outras duplicatas colhidas pelo fiscal diligenciante na contabilidade da recorrente, as quais pretensamente fariam prova do pagamento da matéria-prima descrita nas notas fiscais repudiadas pela fiscalização. Isso em razão das seguintes incongruências na data de quitação:

| Nota Fiscal/<br>Fatura nº | Data de Quitação da Mesma Duplicata<br>Apresentada em Diferentes Fases Processuais |         |            |         |
|---------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|---------|------------|---------|
|                           | Impugnação                                                                         | Fls. v. | Diligência | Fls. v. |
| 5373 DST                  | 31/05/1993                                                                         | 488     | 28/05/1993 | 619     |
| 2157 CINDFEL              | 16/03/1993                                                                         | 485     | 27/03/1993 | 635     |
| 2160 CINDFEL              | 16/03/1993                                                                         | 486     | 29/03/1993 | 638     |

Ressalto que à defendente foi dada ciência da documentação colhida na diligência, inclusive das duplicatas ora questionadas. Em suas razões (fls. 678/679), a recorrente silenciou sobre o assunto.

Concluo que a fiscalização apresentou conjunto probatório robusto para sustentar sua increpação de majoração de custos calcada em notas fiscais inidôneas. As duplicatas apresentadas pela defendente para comprovar o pagamento das notas fiscais fustigadas revelaram-se igualmente inidôneas.

Assim provado que as fraudes às notas fiscais são de autoria de recorrente, torna-se dispensável a auditoria de produção solicitada na diligência, mas não realizada, em razão de a defendente não dispor de escrituração dos estoques no Livro de Inventário. Isso porque a acusação fiscal é de majoração indevida de custos,

não tendo a fiscalização questionado a entrada física da matéria-prima. Logo, o demonstrativo do estoque e do consumo da matéria-prima elaborado pela defendente com base nas declarações IRPJ Lucro Real (fls. 655) perdeu sua serventia.

Se considerada procedente a exigência fiscal, como de fato foi neste voto, requer a defendente a redução ou isenção do IRPJ incidente sobre o lucro decorrente das receitas supostamente omitidas, pois entende ser forçoso considerar que tais receitas decorreriam da venda de produtos metalúrgicos de sua fabricação, única atividade que exerce.

A argumentação da defendente não se aplica à infração sob exame. A increpação fiscal é de majoração indevida de custos e não de omissão de receitas. Isso porque a imputação de inidoneidade recai sobre notas fiscais de compra e não sobre notas fiscais de venda. Se omissão de receitas fosse, a capitulação legal do auto de infração atinente a essa infração deveria referir, no ano-calendário 1993, o art. 43 da Lei nº 8.541/92, o que não se verifica (fls. 10).

Assim, ao majorar seus custos fraudulentamente, a empresa tenciona reduzir o lucro que será oferecido à tributação, de forma a recolher um valor menor de IRPJ do que seria devido. A correta presunção, nesse caso, é de que essa parcela de lucro omitida ao fisco tenha sido embolsada pelos sócios, conforme previa a norma ínsita no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, repetida no art. 44 da Lei nº 8.541/92.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso nesse item "Glosa de Custos – Comprovação Inidônea".

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Com respeito ao Imposto de Renda Retido na Fonte, a exigência remanescente, após a decisão singular, refere-se ao ano-calendário 1993 e tem fulcro

no art. 44 da Lei nº 8.541/92 (fls. 33). A recorrente argúi que a fiscalização não se preocupou em afirmar, muito menos em demonstrar, que os sócios da empresa se apropriaram das receitas dadas como omitidas. Aduz que, se caracterizada a infração, somente poderia ser considerado como distribuído o percentual de 50%, porquanto somente essa parcela é admitida legalmente como lucro líquido.

Como recém anotei, o art. 44 da Lei nº 8.541/92 formula presunção legal de que a parcela do lucro indevidamente reduzida será considerada recebida pelos sócios, ensejando a incidência do IRRF. A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova. Logo, quando invocada pelo fisco, este não mais necessita provar que os sócios embolsaram o lucro omitido. Para elidir a presunção, cabe aos sócios provar que não receberam a parcela de lucro indevidamente reduzido. Isso se faz provando que o lucro não foi indevidamente reduzido. Essa prova, contudo, como já discutido no item Glosa de Custos – Comprovação Inidônea, a recorrente não produziu.

Sem embargo do exposto, o art. 44 da Lei nº 8.541/92 foi posteriormente revogado pelo art. 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95. No seu período de vigência, a norma em apreço determinou que a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, como é o caso da majoração indevida de custos mediante nota fiscal de compra inidônea, seria considerada automaticamente recebida pelos sócios e tributada à alíquota de 25% (anos-calendário 1993 e 1994) e 35% (ano-calendário 1995 – art. 62 da Lei nº 8.981/95).

Em contraposição, no ano-calendário 1993, não havia previsão legal da incidência do IRRF sobre os lucros regularmente distribuídos a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, por força do art. 75 *in fine* da Lei nº 8.383/91, supedâneo do art. 722 do RIR/94. Nos anos-calendário 1994 e 1995, a

incidência do IRRF, à alíquota de 15% sobre lucros apurados por pessoa jurídica tributada com base no lucro real, foi restabelecida pelo art. 2º da Lei nº 8.849/94 (conversão da Medida Provisória nº 402, de 21/12/1993) e confirmada pelos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.064/95, bases legais do art. 655 do RIR/99. A partir de 1º de janeiro de 1996, retornou-se à não-incidência do IRRF, a rigor do art. 10 da Lei nº 9.249/95, suporte legal do art. 654 do RIR/99.

A título de comparação, vale registrar que, sob a égide do Decreto-lei nº 2.065/83, vigente até o ano-calendário 1988, a redução indevida do lucro líquido que ensejasse distribuição de valores aos sócios, como é o caso da majoração indevida de custos mediante nota fiscal de compra inidônea, era tributada na fonte à alíquota de 25% (art. 8º do DL 2.065). Já os lucros regularmente distribuídos a pessoas físicas e jurídicas eram tributados às alíquotas de 23% (art. 1º, I, "a" e "b", do DL 2.065, que alterou os incisos I e III do art. 544 do RIR/80) ou 25%, prevista no inciso II do art. 544 do RIR/80.

O quadro a seguir resume a incidência do IRRF nos anos-calendário 1993 a 1995 cotejada com a tributação prevista no DL nº 2.065/83:

| ORIGEM DO LUCRO<br>DISTRIBUÍDO AO<br>SÓCIO | ALÍQUOTA DO IRRF |          |          |          |
|--------------------------------------------|------------------|----------|----------|----------|
|                                            | DL nº 2.065/83   | ANO 1993 | ANO 1994 | ANO 1995 |
| a) Redução indevida<br>do lucro líquido    | 25%              | 25%      | 25%      | 35%      |
| b) Distribuição regular<br>do lucro        | 23% ou 25%       | 0%       | 15%      | 15%      |
| c) Diferença (a – b)                       | 2% ou 0%         | 25%      | 10%      | 20%      |
| d) Variação (c ÷ b)                        | 8% ou 0%         | infinita | 67%      | 133%     |

A linha "Variação" exhibe o quanto a tributação prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92 é mais gravosa em relação àquela incidente sobre a regular distribuição dos lucros ao sócio no mesmo ano. Assim é que, no ano-calendário 1993, a tributação do art. 44 é infinitamente mais gravosa, pois não havia previsão legal de incidência de IRRF sobre os lucros distribuídos ao sócio devidamente contabilizados. No ano-calendário 1994, a tributação do art. 44 é 67% maior. No ano-calendário 1995, é 133% maior do que aquela incidente sobre os lucros regularmente distribuídos ao sócio. Vale observar que, sob a égide do Decreto-lei nº 2.065/83, esse gravame não excedia a 8%.

A magnitude do gravame imposto pelo art. 44 da Lei nº 8.541/92 à tributação do lucro indevidamente reduzido e distribuído ao sócio configura nítida penalidade. Não é por outra razão que o dispositivo está inserido no Capítulo II do Título IV daquela Lei, intitulado "DAS PENALIDADES".

Tratando-se de norma de caráter nitidamente penal, sua revogação a partir de 1º de janeiro de 1996 faz incidir o mandamento contido no art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional, impondo-se o afastamento do dispositivo revogado, nos casos de atos não definitivamente julgados.

Afastada a aplicação do art. 44 da Lei nº 8.541/92 pela retroatividade benigna, procura-se a norma em vigor no ano-calendário 1993. Como já assinalado, por força do art. 75 *in fine* da Lei nº 8.383/91, supedâneo do art. 722 do RIR/94, não havia previsão legal de incidência de IRRF sobre os lucros regularmente distribuídos ao sócio.

Isso leva à conclusão de que toda a exigência de IRRF nos presentes autos constitui acréscimo penal imposto pelo art. 44 da Lei nº 8.541/92. A exigência deve, pois, ser cancelada, em razão da retroatividade da lei que comine penalidade menos severa. No caso, a penalidade menos severa é a ausência de penalidade constatada na Lei nº 9.249/95..

Logo, com respeito à exigência de IRRF, dou provimento ao recurso.

Às demais exigências reflexas (PIS, Cofins e CSLL) aplica-se o princípio da decorrência. Os lançamentos de PIS (fls. 24) e Cofins (fls. 28) serão cancelados porque sua base de cálculo tem origem no item "Omissão de Receitas – Receitas Não Contabilizadas", julgado improcedente neste voto.

Do lançamento de CSLL serão igualmente excluídas as bases de cálculo oriundas do item "Omissão de Receitas – Receitas Não Contabilizadas". O item mantido neste voto, "Glosa de Custos – Comprovação Inidônea", cuida de majoração indevida de custos, razão pela qual inexistente, na capitulação legal (fls. 41), referência ao art. 43 da Lei nº 8.541/92, que versa sobre omissão de receitas. Por isso, as bases de cálculo que têm origem nesse último item mantido deverão ser preservadas no lançamento de CSLL.

#### REDUÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

Da multa de ofício remanescente – a qualificada –, seu percentual será reduzido de 300% para 150%, a teor do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 c/c art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para: a) excluir das exigências de IRPJ e CSLL o crédito tributário constituído a partir da infração "Omissão de Receitas – Receitas Não Contabilizadas" (item 1 do auto de infração); b) reduzir o percentual da multa de ofício remanescente de 300% para 150%; e c) cancelar os lançamentos de IRRF, PIS e Cofins.

É o relatório e voto.

Brasília (DF), 20 de março de 2002

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES