



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

Processo nº 10680.011839/2008-81
Recurso nº 509.862 Embargos
Acórdão nº **1802-01.134 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 14 de março de 2012
Matéria IRPJ E OUTROS
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado HOSPITAL SOCOR S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO POR OMISSÃO

Não caracterizada a alegada omissão, devem ser rejeitados os Embargos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar os embargos de declaração, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN, visando sanar alegado vício de omissão constante do Acórdão nº 1802-01.023, proferido por este colegiado na sessão de 22/11/2011, às fls. 365 a 387.

O presente processo tem por objeto lançamento realizado para a redução de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário de 2003, e também para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda na Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa.

As autuações foram motivadas por uma despesa operacional contabilizada em 22/08/2003, no valor de R\$ 50.000,00, cuja nota fiscal foi considerada inidônea.

Houve glosa desta despesa, resultando na redução do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL. A mesma saída de recursos da empresa ensejou a exigência do IR-fonte.

O acórdão embargado apresentou a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2003

CUSTOS/DESPESAS NÃO COMPROVADOS - GLOSA

Cabível o lançamento de ofício para ajuste na base de cálculo do imposto, com a finalidade de reduzir o prejuízo fiscal do período, se a Contribuinte, regularmente intimada, não logra comprovar, com arrimo em documentação hábil e idônea, que um pagamento que foi contabilizado como despesa operacional corresponde à efetiva realização, recebimento e utilização dos alegados serviços tomados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - IR EXCLUSIVO NA FONTE SOBRE O PAGAMENTO SEM CAUSA

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula. Está sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, o pagamento efetuado a terceiro, quando não restar comprovada a sua causa.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC

A grande amplitude no trabalho de interpretação das leis está a cargo do Poder Judiciário, especialmente quando se pretende questionar o fundamento de validade de norma que foi validamente inserida no ordenamento, partindo de uma abstrata conjugação de princípios constitucionais. O acolhimento das alegações sobre os percentuais das multas de ofício e sobre a taxa SELIC implicaria no afastamento de normas legais vigentes (artigos 44 e 61 da Lei 9.430/96), por suposto vício de inconstitucionalidade ou afronta ao Código Tributário Nacional - CTN, e falece a esse órgão de julgamento administrativo competência para provimento dessa natureza, que está a cargo do Poder Judiciário, exclusivamente.

MULTA QUALIFICADA DE 150%

Não se pode presumir que a Contribuinte tenha “dolosamente” tentado impedir que a autoridade fazendária tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda exclusivo na fonte ou de suas condições pessoais (Lei nº 4.502/1964, art. 71). A configuração da hipótese da qualificadora exige não só a comprovação do aspecto material do fato gerador do tributo, mas também do evidente intuito de fraude, conforme o art. 44, II, da Lei 9.430/1996.

A PFN seria considerada intimada do mencionado acórdão em 06/01/2012, segundo as regras contidas nos §§ 8º e 9º do art. 23 do Decreto 70.235/1972 – PAF, e os Embargos de fls. 389/390 foram apresentados em 03/01/2012.

De acordo com a Embargante, o Contribuinte apresentou nota fiscal inidônea para tentar justificar dispêndio da ordem de R\$ 50.000,00, e, s.m.j., tal atitude configura evidente intuito de fraude, apto a ensejar a qualificação da multa.

A autoridade fiscal, em seu relatório, também teria apontado diversas inconsistências na nota fiscal apresentada pelo Contribuinte para tentar justificar a prestação do questionado serviço, e a empresa Sermas Ltda. (CNPJ nº 20.968.244/000170), suposta emissora da nota fiscal nº 004907, respondeu intimação declarando que nunca prestou qualquer tipo de serviço ou manteve relação comercial com o autuado.

Contudo, ainda segundo a Embargante, o Colegiado não se manifestou sobre essa questão, relevante para o deslinde do feito, pelo que deve explicitar seu posicionamento, para fins de esclarecer se a apresentação de nota fiscal inidônea caracteriza ou não fraude apta a ensejar a qualificação da multa.

Este é o Relatório

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator

Os Embargos são tempestivos e dotados dos demais pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, deles tomo conhecimento.

Conforme relatado, o processo versa sobre lançamento realizado para a redução de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário de 2003, e também para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda na Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa.

As autuações foram motivadas por uma despesa operacional contabilizada em 22/08/2003, no valor de R\$ 50.000,00, cuja nota fiscal foi considerada inidônea.

Houve glosa desta despesa, resultando na redução do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL. A mesma saída de recursos da empresa ensejou a exigência do IR-fonte.

O acórdão embargado deu provimento parcial ao recurso voluntário, para fins de reduzir a multa aplicada sobre o IR-fonte, de 150% para 75%.

Quanto a essa matéria, que é especificamente o objeto dos embargos, o questionado acórdão apresentou os seguintes fundamentos:

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO PARA A EXIGÊNCIA DO IR/FONTE - ELEVAÇÃO DE 75% PARA 150%.

Finalmente, apenas quanto à qualificação da multa para a exigência do IR-fonte, que elevou o percentual da multa de ofício de 75% para 150%, entendo que devem ser acolhidos os apelos da Recorrente.

Registro inicialmente que o ato de realizar pagamento não deve, via de regra, configurar pressuposto material para a incidência do imposto sobre a renda, posto que o dispêndio/gasto traz em si uma idéia, em princípio, oposta ao conceito de renda, que está relacionada à noção de acréscimo patrimonial.

Mas esse argumento só apresenta coerência na medida em que se refere à renda daquele que realiza o pagamento.

Contudo, o IR-fonte aqui examinado pressupõe a renda de um terceiro, normalmente o beneficiário do pagamento.

Não se trata, portanto, de um novo tributo, ou de uma penalidade, mas do próprio imposto sobre a renda que é exigido exclusivamente na fonte em razão de algumas circunstâncias específicas.

Quanto a isso, a Delegacia de Julgamento fez os seguintes comentários:

“Portanto, se constatou que o contribuinte efetuou desembolsos sem lograr comprovar a que título ou qual a causa dos pagamentos, a fiscalização estava diante da perfeita subsunção do fato real, ocorrido e provado, à hipótese emanada da norma do art. 61, da Lei nº 8.891, devendo, de ofício, constituir o crédito tributário correspondente.

(...)

Nesse caso, o sujeito passivo não obteve uma vantagem econômica resultante do fato que deu origem à tributação, mas acaba sendo inserido na relação jurídico tributária preexistente por transferência ou substituição. Em qualquer dos casos, denomina-se responsabilidade tributária.

Repisando, pois, a responsabilidade tributária ocorre quando pessoa diversa daquela que criou a situação que deu origem à obrigação for chamada a responder, total ou supletivamente, em virtude de disposição legal, ao cumprimento da mesma.

Nesses termos, o presente lançamento de ofício do IRRF está calcado na responsabilidade tributária definida no art. 128 do CTN, que a legislação do imposto de renda, por força do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, atribuiu à pessoa jurídica de efetuar a retenção, do imposto, incidente exclusivamente na fonte, justamente por que, nas hipóteses especificadas no caput e no § 1º do artigo (pagamento a beneficiário não identificado e pagamento ou entrega de recursos a terceiros ou sócio sem comprovação da operação ou de sua causa), a administração tributária não teria como exercer controle se o rendimento viria a ser oferecido à tributação na declaração de rendimentos do beneficiário.”

Realmente, a Contribuinte não conseguiu demonstrar efetivamente a situação jurídica que ensejou os saques de sua conta bancária no valor de R\$ 50.000,00, fato que validou tanto a glosa da despesa, quanto a exigência do IR-fonte.

Mas o problema da multa qualificada de 150% é de outra ordem. É que esta multa possui as características de uma norma penal, onde os aspectos subjetivos da conduta adquirem relevância.

Além dos fatos que relatou, a Fiscalização utilizou o seguinte fundamento para a qualificação da multa:

“Ainda, tendo em vista que consideramos crime contra a ordem tributária nos termos do art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990, estamos majorando a multa de ofício para 150%, conforme art. 44, inc. II da Lei nº 9.430, de 1996, e protocolizando nesta data a Representação Fiscal para Fins

Penais.”

Não se pode, contudo, afirmar genericamente ou presumir que a Contribuinte tenha “dolosamente” tentado impedir que a autoridade fazendária tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda exclusivo na fonte ou de suas condições pessoais (Lei nº 4.502/1964, art. 71).

Em primeiro lugar, porque a operação estava contabilizada.

Além disso, trata-se de uma única operação não comprovada durante todo o ano-calendário de 2003, no valor de R\$ 50.000,00, que figura entre custos num montante de R\$ 16.244.349,89, conforme consta da DIPJ apresentada à Receita Federal (fls. 209).

A meu ver, não restou constatado nenhum artifício contábil engendrado para dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo, uma fraude na contabilidade, ou algo semelhante. A Contribuinte apenas não conseguiu justificar adequadamente um valor contabilizado como despesa operacional.

Não bastassem estes fatos, a Contribuinte ainda apurou prejuízo no período, o que minora os benefícios que uma fraude dessa espécie lhe traria (criação de despesa fictícia).

No caso, não verifico a configuração da hipótese da qualificadora, que, além do fato tributário, também exige a comprovação do evidente intuito de fraude, conforme a redação do art. 44, II, da Lei 9.430/1996, vigente à época dos fatos.

Nesse passo, afasto a qualificadora.

Não verifico a alegada omissão no acórdão embargado.

Desde já, registro que os embargos de declaração não podem servir para o reexame de provas. De qualquer modo, entendo oportuno alguns comentários adicionais a respeito da matéria em questão.

Percebe-se que a Procuradoria da Fazenda recorreu aos embargos munida da idéia de que a inidoneidade de um documento fiscal necessariamente leva à fraude e à aplicação de multa qualificada para quem está de posse deste documento, mas isto nem sempre ocorre.

Vale lembrar que tanto nos impostos não cumulativos (ICMS e IPI), onde o documento fiscal adquire ainda uma maior relevância (porque é requisito essencial para o creditamento), quanto no IRPJ e CSLL, há casos em que se resguarda o direito ao aproveitamento de crédito/despesa para o adquirente de boa-fé, mesmo que o documento fiscal correspondente a estas rubricas venha a ser declarado ou considerado inidôneo.

E se a inidoneidade de um documento fiscal pode conviver com o aproveitamento do próprio crédito/despesa que ele embasa, pode conviver também com a não aplicação da multa qualificada, dependendo das circunstâncias do caso.

Em relação ao caso concreto, após o exame de todo o contexto que abrangeu a auditoria fiscal sobre a referida despesa (intimações e respostas da Contribuinte), o acórdão

embargado concluiu que a Contribuinte não conseguiu demonstrar efetivamente a situação jurídica que ensejou os saques de sua conta bancária no valor de R\$ 50.000,00, fato que validou tanto a glosa da despesa, quanto a exigência do IR-fonte:

Vê-se que realmente a Contribuinte não conseguiu comprovar que os R\$ 50.000,00 sacados de sua conta bancária correspondiam a uma despesa operacional da empresa, embora tenha sido intimada várias vezes para tanto.

Os documentos apresentados não esclarecem se os alegados serviços foram efetivamente tomados, quem os executou, qual a sua natureza, quem efetivamente recebeu os valores dos cheques, etc.

Ao contrário disso, tais documentos evidenciam, inclusive, incoerências que mais comprometem os argumentos da Recorrente, já que, de acordo com ela própria, o prestador dos serviços não seria nem mesmo o emitente da nota fiscal apresentada para a comprovação da despesa.

Não se deixou de observar que a empresa Sermas Ltda. (cuja nota fiscal serviu para justificar os pagamentos realizados ao Sr. Fernando Ciccarini, que se apresentava como representante da empresa Megatrends), quando intimada a prestar esclarecimentos e apresentar elementos de sua escrituração contábil que comprovassem a nota fiscal apresentada pela Contribuinte fiscalizada, informou que nunca prestou serviço e nem teve qualquer relação comercial com a pessoa jurídica fiscalizada (Hospital Socor).

Tal informação, contudo, foi interpretada diante do contexto dos fatos, e não tomada como prova absoluta de uma fraude engendrada pela Fiscalizada.

Isto porque, por exemplo, o documento fiscal em questão poderia ter sido utilizado indevidamente por outrem (no caso, o suposto prestador dos serviços, que se dizia representante de outra empresa – Megatrends). E a própria empresa Sermas Ltda. poderia também não ter interesse na prova buscada pelo Fisco, se, por exemplo, ela tivesse omitido as receitas correspondentes.

Por essas razões, há de se ter cautela na transferência do *onus probandi* de uma pessoa para outra, porque este ônus deve guardar relação com o interesse na prova.

Esse foi o contexto em que o acórdão embargado, embora reconhecendo que a Contribuinte fiscalizada não conseguiu demonstrar efetivamente a situação jurídica que ensejou os saques de sua conta bancária no valor de R\$ 50.000,00 (fato que validou tanto a glosa da despesa, quanto a exigência do IR-fonte), destacou, por outro lado, que o problema da multa qualificada de 150% era de outra ordem: “é que esta multa possui as características de uma norma penal, onde os aspectos subjetivos da conduta adquirem relevância”.

Nesse passo, prosseguiu o acórdão embargado:

Não se pode, contudo, afirmar genericamente ou presumir que a Contribuinte tenha “dolosamente” tentado impedir que a autoridade fazendária tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda exclusivo na fonte ou de suas condições pessoais (Lei nº 4.502/1964, art. 71).

Em primeiro lugar, porque a operação estava contabilizada.

Além disso, trata-se de uma única operação não comprovada durante todo o ano-calendário de 2003, no valor de R\$ 50.000,00, que figura entre custos num montante de R\$ 16.244.349,89, conforme consta da DIPJ apresentada à Receita Federal (fls. 209).

A meu ver, não restou constatado nenhum artifício contábil engendrado para dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo, uma fraude na contabilidade, ou algo semelhante. A Contribuinte apenas não conseguiu justificar adequadamente um valor contabilizado como despesa operacional.

Não bastassem estes fatos, a Contribuinte ainda apurou prejuízo no período, o que minora os benefícios que uma fraude dessa espécie lhe traria (criação de despesa fictícia).

No caso, não verifico a configuração da hipótese da qualificadora, que, além do fato tributário, também exige a comprovação do evidente intuito de fraude, conforme a redação do art. 44, II, da Lei 9.430/1996, vigente à época dos fatos.

Finalmente, vale mais uma vez destacar que a multa foi aplicada apenas sobre o IR-fonte, porque não houve exigência de IRPJ e CSLL. Para estes, a glosa implicou apenas em redução de prejuízo e base negativa.

E todos os comentários iniciais no tópico sobre a qualificação da multa de ofício tiveram o sentido de contextualizar a aplicação desta multa na ótica no IR-fonte, em razão das especificidades que esta incidência tributária possui.

Foi ressaltado que o IR-fonte aqui examinado traz no seu conteúdo uma presunção de renda, a renda de um terceiro (o beneficiário do pagamento), e a qualificadora, regra geral, já não convive bem com as presunções.

Além disso, enquanto na lógica do IRPJ normal ou da CSLL o fato que enseja a tributação implica em uma redução indevida do lucro (diminuição de renda, portanto), no IR-fonte o fato que enseja a tributação é a própria saída de recursos, um dispêndio/gasto, evento que traz em si uma idéia, em princípio, oposta ao conceito de renda.

Vale ressaltar que a incidência do IR-fonte abstrai de qualquer vantagem tributária que a fonte pagadora venha obter com o dispêndio/gasto. O IR-fonte incide independentemente de a Contribuinte deduzir ou não o pagamento como despesa.

É por isso que são necessários elementos adicionais para que o dolo tributário se apresente na ótica de uma exigência isolada de IR-fonte, e o entendimento firmado no acórdão embargado, pelos seus próprios fundamentos diante das provas apresentadas, foi no sentido de que estes elementos não estão presentes no caso sob exame.

Deste modo, voto no sentido de rejeitar os embargos de declaração.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Processo nº 10680.011839/2008-81
Acórdão n.º **1802-01.134**

S1-TE02
Fl. 9

CÓPIA