



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

Processo n° 10830.004865/2005-49
Recurso n° 151.984 Voluntário
Acórdão n° **1402-00.390 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de janeiro de 2011
Matéria IRPF - Reflexo IRPJ
Recorrente ANTONIA TEREZA CAMPALDI SIMOSO
Recorrida 1A TURMA - DRJ EM CAMPINAS - SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: IRPF. ANO-CALENDÁRIO 1996 E POSTERIORES. VALORES TRIBUTADOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE DE NOVA TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA DOS SÓCIOS. Os valores considerados receita ou rendimento da pessoa jurídica, submetidos à tributação do IRPJ, não se sujeitam a incidência do IRPF quando efetivamente repassados aos sócios, direta ou indiretamente, ainda que de forma irregular, pois, configura hipótese de distribuição de lucros.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

ANTONIA TEREZA CAMPALDI SIMOSO recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida :

1. Contra o interessado foi lavrado auto de infração de IRPF, pertinente aos anos-calendário de 1999 a 2004.
2. Consta da “Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)” às fls. 20/23:
3. A presente ação fiscal fundamenta-se em demanda judicial para apuração de tributos devidos pela fiscalizada e destina-se a instruir o processo judicial nº 2003.61.27.002370-9, da 1ª. Vara Federal de São João da Boa Vista/SP, onde consta denúncia sobre a existência de CAIXA 2 na empresa CONSTRUTORA SIMOSO LTDA. CNPJ 48.169.536/0001-61, da qual a fiscalizada, juntamente com seu esposo Sr. Olivo Simoso, 773.819.478-20, eram e são sócios.

DA AÇÃO FISCAL

4. O início da ação fiscal ocorreu em 26.11.2004, através da ciência, por Aviso de Recebimento "AR", do Mandado de Procedimento Fiscal número 0810400-2004-00645-4 e Termo de Início de Fiscalização, datado de 11.11.2004.

5. Conforme o disposto nos TERMOS DE INTIMAÇÃO dirigido ao fiscalizada, lavrados às 8:00 hs. do dia 09/08/2005, e às 8:00 hs. do dia 01/09/2005, foi constatada, no decorrer da fiscalização levada a efeito na empresa Construtora Simoso Ltda., CNPJ 48.169.536/0001-61, a existência de controles paralelos de numerário pelo que se convencionou denominar "CAIXA 2", tendo verificado ainda que este era composto de 2 caixas distintos, ambos não contabilizados: CAIXA 2 BANESPA e CAIXA EX.

6. Nos mesmos TERMOS a fiscalização anexou 2 planilhas, "Transferências dos Recursos do CAIXA EX aos sócios" e "Transferências dos Recursos do CAIXA 2 BANESPA aos sócios", tendo a Sra. ANTONIA sido intimada a:

“Ratificar ou retificar, se for o caso, todos os dados constantes nas planilhas "Demonstrativo das transferências dos Recursos do CAIXA EX aos sócios" e "Demonstrativo das transferências dos Recursos do CAIXA 2 BANESPA aos sócios”.

No caso de retificação, apresentar os documentos comprobatórios.

No caso de "Transferências à Diretoria", informar a qual sócio foi efetuada a transferência.

Informar se os valores constantes das planilhas em anexo integraram os rendimentos constantes em suas, Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Física.

Apresentar quaisquer alegações que julgar pertinente, em relação ao disposto no presente termo.”

7. Em resposta datada em 21/09/2005, a fiscalizada informou o seguinte:

"Tendo em conta que para levantar os elementos da intimação abaixo citada, a qual demandará cruzamento com os dados do levantamento da Construtora Simoso Ltda, e, como cita em sua resposta a Construtora Simoso Ltda:

Informar se foram contabilizados em sua escrituração (Livros Diário e Razão) as transferências de recursos apontados nas planilhas "Demonstrativo das Transferências dos Recursos do CAIXA EX aos sócios (ANEXO III) e "Demonstrativo das transferências dos Recursos do Caixa 2 BANESPA AOS SÓCIOS" (Anexo IV) e se sobre as mesmas foi efetuada a retenção e o regular recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte;

Antes de oferecer resposta direta ao referido item, a intimada pede licença para observar que os valores indicados nos referidos Anexos (III e VI (a fiscalização observa que, na realidade é Anexo IV)) têm origem nos recursos já tributados na denúncia espontânea oferecida pela empresa, cujos dados já estão em poder dessa fiscalização.

Dessa forma, os valores questionados, no rigor da própria legislação de regência, correspondem a lucros distribuídos que não são tributados.

Além disso, no Anexo IV, há evidentes imprecisões! De fato, os valores tidos como sacados da conta do Banespa, sob o título "CONST. SIMOSO" ou "CONST. SIMOSO LTDA", ora são debitados ao sócio Olivo Simoso e ora permanecem centrados na primeira coluna, que tem o título de "Transferência à Diretoria". A intimada não conseguiu identificar claramente tais valores porque não constam do Anexo I, não constam nos extratos da conta do Banespa e não constam do Controle do "Caixa EX". Dessa forma, a intimada não sabe como foi composto o Anexo IV.

Sem embargo, valores tidos como destinados à empresa -"CONST. SIMOSO" ou "CONST. SIMOSO LTDA.", não podem ser debitados aos sócios. ASSIM, NÃO PODEM SER TRIBUTADOS NA FONTE. IGUALMENTE, NÃO PODEM SER TRIBUTADOS NAS PESSOAS FÍSICAS.

Diante do exposto, no tocante a tais valores, para oferecer resposta definitiva, a intimada requer seja complementada à r. intimação.

E respeitosamente, vem requer (sic) uma prorrogação de prazo de 20 (vinte) dias para o atendimento."

8. A fiscalização constatou que não é verdadeira a afirmação de que "os valores questionados correspondem a lucros distribuídos", uma vez que tais valores não foram encontrados na contabilidade da empresa Construtora Simoso Ltda., CNPJ 48.169.536/000161, a qualquer título, em quaisquer períodos de apuração lançados através deste Auto de Infração. Além do mais, o próprio histórico dos valores, encontrados nas listagens do CAIXA 2, bem como os documentos apreendidos, que constam do ANEXO I ao processo, demonstram que os valores debitados se referem a despesas pessoais da Sra. ANTONIA (despesas com veículos, pagamento de empregados da pessoa física, aquisição de bens, assinaturas de revistas, etc), não havendo qualquer referência a "lucros distribuídos". Tem-se desta maneira, que esses valores provenientes do CAIXA 2 da Construtora Simoso Ltda. em realidade referem-se a remunerações indiretas ou diretas da sócia Antonia Tereza Campaldi Simoso, ainda não tributadas pelo IRPF.

9. Com referência aos valores cujos históricos são apontados no CAIXA 2 com a denominação "CONST. SIMOSO" ou "CONST. SIMOSO LTDA", que ora são debitados ao sócio Olivo Simoso e ora na coluna "Transferências à Diretoria", tal distinção foi efetuada pela fiscalização com base nos documentos apreendidos, que

constam do ANEXO 1 (um) deste processo, cujas cópias integrais foram fornecidas ao fiscalizado juntamente com o Termo de Intimação lavrado em 09/08/2005.

10. Não é verdadeira também a afirmação da fiscalizada, de que "tais valores não constam do Anexo I, não constam nos extratos da conta do Banespa e não constam do controle do "Caixa EX", pois a simples consulta a esses documentos demonstrará que constam.

11. Encontramos também a contabilização de ingressos, coincidentes em datas e valores, na conta de Passivo da empresa CONSTRUTORA SIMOSO LTDA., denominada "OLIVO SIMOSO" "ANTONIA T C SIMOSO" (conta 2.1.1.91.0003 em 2000 a 2004), conforme cópias das contas em anexo, extraídas dos livros RAZÃO da Construtora Simoso Ltda. (cujos arquivos magnéticos encontram-se em poder da fiscalização). Os valores encontrados foram R\$ 105.000,00 em 29/11/00 e R\$ 15.000,00 em 05/12/01, sendo que saíram do CAIXA 2 BANESPA (ANEXO V do Termo de Intimação direcionado à Construtora Simoso, lavrado em 09/08/2005 anexado por cópia a este processo de autuação), para a fiscalizada, e ingressaram na contabilidade da empresa Construtora Simoso Ltda., na forma de créditos da Sra. ANTONIA TEREZA CAMPALDI SIMOSO, ficando demonstrada a aquisição por parte desta de disponibilidades econômico-financeiras. Dessa forma, serão considerados como valores pagos à sócia Antonia Simoso e tributados pelo IRPF, uma vez que não foram oferecidas à tributação em suas declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física.

12. Isto posto, fica indeferida a complementação da referida intimação, bem como a prorrogação de prazo, solicitadas pelo fiscalizada.

13. Dessa forma, os valores pagos à fiscalizada, nos ANEXOS II e III (Termo de Intimação lavrado em 09/08/2005), e aqueles que ingressaram na CONSTRUTORA SIMOSO como empréstimos da sócia, constante no V (do Termo de Intimação direcionado à Construtora Simoso Ltda., lavrado em 09/08/2005 já citados no item 11 acima), serão tributados através deste Auto de infração, na forma do ENQUADRAMENTO LEGAL disposto a seguir. Tais valores estão consolidados na PLANILHA "Demonstrativo de Transferências de Recursos do CAIXA EX e do CAIXA 2 BANESPA à Sra. ANTONIA", em anexo ao presente termo.

14. Foi aplicada sobre as infrações apuradas a multa qualificada de 150%, prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, por entendermos configurado evidente intuito de fraude. Cópias dos documentos que instruem a lavratura deste Auto de Infração serão encaminhadas ao Ministério Público Federal com a finalidade de instruir o processo judicial nº 2003.61.27.002370-9, da lã. Vara Federal de São João da Boa Vista - SP. [...] *(destaques do original)*

3. A autuação somou, incluídos juros e multa (150%), a importância de R\$ 167.776,23 (fl. 10).

4. O contribuinte foi cientificado de referida autuação em 07/10/2005 (fl. 212) e apresentou impugnação em 07/11/2005 (fls. 214/217). Nesta, argumenta:

4.1. Que a presente autuação seria decorrente de outras lavradas contra pessoa jurídica (Construtora Simoso Ltda.) da qual seria sócio (processos autuados sob nº 10830.004857/2005-01 e nº 10830.004864/2005-02), para daí concluir: *"Assim, a solução do presente litígio deve aguardar e levar em conta a decisão proferida nesses processos"* (fl. 215).

4.2. Que a denúncia espontânea operada no âmbito da pessoa jurídica lhe aproveitaria, mesmo porque *"das receitas omitidas e tributadas há distribuição automática de lucros"* (fl. 215). Ainda nessa linha, *"se tais valores são provenientes do 'Caixa 2' não há nada a tributar na pessoa física, pois legalmente tais recursos são considerados como lucros automaticamente distribuídos"* e, assim, não

responderiam pela natureza de “*verbas de remuneração*”. (fl. 216). E, mais uma vez, se “*da conta bancária mantida no Banco Banespa, objeto da denúncia espontânea, teriam sido transferidos recursos aos sócios, que posteriormente foram emprestados à pessoa jurídica [, então] tais recursos têm a natureza de lucros automaticamente distribuídos, por decorrência legal da tributação da receita omitida na pessoa jurídica*” (fl. 216).

4.3. Ao fim, diz descaber a aplicação da multa de ofício qualificada, admitida a higidez da denúncia espontânea ofertada nos autos que interessam à pessoa jurídica Construtora Simoso Ltda. (processos autuados sob nº 10830.004857/2005-01 e nº 10830.004864/2005-02), além do que, tal multa seria igualmente inaplicável “*por se tratar de valores tributados por presunção*”. (fl. 217)

A decisão recorrida está assim ementada:

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. As exigências reflexas seguem a sorte da exigência principal.

LUCROS DISTRIBUÍDOS. DESCARACTERIZAÇÃO. São tributáveis os rendimentos percebidos por sócio de pessoa jurídica se tais não correspondem à distribuição de lucros contabilizados.

Nos fundamentos do voto condutor do acórdão extrai-se:

Antes, vão juntados (fls. 231/275), em face da estreita correlação, os Acórdãos sob nº 12.331 e nº 12.332, proferidos, respectivamente, nos autos sob nº 10830.004857/2005-01 e nº 10830.004864/2005-02.

7. Mais ainda, as razões de lá decidir são aqui tomadas de empréstimo para afastar as ponderações colacionadas pelo contribuinte nos autos correntes.

8. A benefício da clareza, como exatos contrapontos às argumentações colacionadas pelo contribuinte, do Acórdão proferido nos autos sob nº 10830.004857/2005-01, extrai-se o debate acerca da alegada espontaneidade operada no âmbito da pessoa jurídica Construtora Simoso Ltda.: (...)

9. Sobre a assunção da alegada “distribuição automática de lucros”, retome-se o tanto quanto dito no Acórdão proferido nos autos sob nº 10830.004864/2005-02; (...)

10. Finalmente, quanto à aplicação da multa qualificada (150%) – certo que afastada resta a espontaneidade da pessoa jurídica –, retome-se, mais uma vez, o Acórdão proferido nos autos sob nº 10830.004857/2005-01: (...)

11. Posto isto, e tendo em conta tudo o mais que dos autos consta, este voto julga procedente o lançamento.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, desta feita representada por advogado, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

1. AUSÊNCIA DE MATERIALIDADE DE INCIDÊNCIA: PREVALÊNCIA DA QUALIFICAÇÃO LEGAL DE LUCROS AUTOMATICAMENTE DISTRIBUÍDOS

Consoante anota a Junta Fiscalizadora, os valores tributados na pessoa física são “provenientes do CAIXA 2 da Construtora Simoso Ltda” (item 8), antecipadamente

tributados na pessoa jurídica. Aliás, duas vezes tributados, uma pela própria empresa, no contexto da denúncia espontânea, e a segunda pelo Fisco que simplesmente desconsiderou a referida denúncia, como exaustivamente examinado na impugnação e no recurso da pessoa jurídica.

Seja como for, na impugnação foi observado que se os valores atribuídos aos sócios são provenientes do "Caixa 2" atuado na pessoa jurídica na rubrica de omissão de receita, não há nada a tributar na pessoa física, pois legalmente tais recursos são considerados como lucros automaticamente distribuídos.

A r. decisão de primeira instância não acolheu essas razões por entender que apenas os lucros contabilizados podem ser distribuídos aos sócios (subitem 12.2 citado no item 9).

Em primeiro plano, quer a Recorrente dizer que essa afirmativa colide com o artigo 10 da Lei nº 9.249/95, que assim regula essa matéria:

Art. 10. 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, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

O dispositivo menciona "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" (destaque acrescido).

Ora, no caso do lucro arbitrado, no qual indiscutivelmente não há valores contabilizados, a lei permite a distribuição aos sócios. Portanto, a r. decisão de primeira instância distingue onde a lei não distinguiu! Dessa forma, ao estabelecer que apenas os lucros contabilizados podem ser distribuídos, além de excepcionar onde o legislador não excepcionou, nega vigência ao art. 10 da Lei nº 9.249/95.

Além de negar vigência a esse dispositivo, a r. decisão não examinou com o rigor técnico exigido a repercussão na pessoa física da omissão de receita tributada na pessoa jurídica, especialmente quando essa tributação resta calcada em depósito bancário.

Com efeito, a tributação das receitas omitidas na pessoa jurídica, como ocorreu no caso presente, tem como consequência a distribuição automática aos sócios do lucro apurado, atualmente sem nenhuma tributação na pessoa física, por decisão soberana do legislador tributário.

No passado, os lucros distribuídos eram tributados na pessoa física, inclusive os originários da omissão de receita da pessoa jurídica, que eram considerados automaticamente distribuídos, conforme dispunha o art. 673 do Regulamento do Imposto de Renda de 1994.

É certo que desde 1996, por decisão soberana do legislador (art. 10 da Lei nº 9.249/95), os lucros distribuídos deixaram de ser tributados na pessoa física, mesmo os decorrentes de omissão de receita. Entretanto, a revogação da tributação na pessoa física, contrariamente ao entendimento perfilado pela decisão recorrida, não altera a qualificação jurídica de distribuição automática dos lucros originários de receitas omitidas. A não-tributação desses lucros distribuídos representa a única mudança legislativa.

A constatação de que uma autuação na pessoa jurídica, a título de receita omitida, resulta lucros disponíveis aos sócios, decorre da percepção sistêmica da tributação do imposto sobre a renda.

Deveras, se na pessoa jurídica a tributação resta centrada na figura da omissão de receita, incluída na base de cálculo para se encontrar o lucro real efetivamente tributado, como dizer que desse valor não nasce um direito aos sócios? Negar que dessa tributação não resulta lucros disponíveis aos sócios é inviabilizar a própria tributação a esse título na pessoa jurídica.

A configuração de que tais valores representam verbas disponíveis aos sócios é da essência, da natureza da tributação do imposto sobre a renda. Se na pessoa jurídica a materialidade de incidência é o lucro, não é possível negar essa natureza em relação aos sócios, pois eles são os reais titulares desse direito. É por isso que a legislação, na hipótese da tributação por omissão de receita, considera que o lucro é automaticamente distribuído aos sócios. No passo seguinte, a destinação dada aos referidos lucros integra a órbita de deliberação dos sócios.

Numa frase: os lucros tributados na pessoa jurídica tornam-se uma espécie de "reserva livre" à disposição dos sócios.

Dessa forma, a qualificação jurídica conferida a esses recursos, na rubrica de lucros automaticamente distribuídos aos sócios, representa um óbice intransponível para os aplicadores da lei tributária, que não podem redefinir a qualificação jurídica atribuída pela lei, como infelizmente ocorreu no caso presente.

2. PRÓ-LABORE NÃO PODE SER ARBITRADO: DECORRE DE DISPOSIÇÃO CONTRATUAL

O discutido lançamento de ofício, apesar de expressamente afirmar que os valores tributados na pessoa física são originários do "Caixa 2" tributado na pessoa jurídica como omissão de receita, insinua que as verbas atribuídas aos sócios têm natureza de remuneração.

Determinou-se, portanto, o arbitramento oficial a título pró-labore, o que representa uma agressão ao princípio da legalidade, uma vez que o conteúdo desse instituto não é de livre disposição do Fisco.

Deveras, o pró-labore deve corresponder "às verbas destinadas aos sócios, como paga de seu trabalho, e que se computam como despesas gerais do estabelecimento, sem atenção aos lucros que lhe possam competir".]

Ora, se é remuneração por serviço prestado, a determinação de seu conteúdo, de seus valores etc deve seguir critérios técnicos, que são de observância obrigatória também pelo Fisco.

Com efeito, a expressão pró-labore - ou honorários - representa as verbas destinadas a retribuir o trabalho prestado pelo dirigente ou pelo administrador da empresa, o que torna inviável a definição de valores variáveis a cada mês, como ocorre no caso presente, posto que esse tipo de trabalho não se altera a cada mês. Por isso, essa remuneração deve ser pactuada para um lapso temporal de, numa economia estável, no mínimo, um ano, em consonância com a programação financeira da sociedade.

Tanto é assim que o Decreto-lei nº 5.844, de 1943, no seu artigo 43, já definia que o *pro labore* deve ser mensal e fixo. Mais recentemente, o Decreto-lei nº 1.351, de 1974, no seu artigo 2º, definiu que o *pro labore* deve decorrer de obrigação contratual ou estatutária, o que pressupõe a fixação prévia do valor a ser pago. O artigo 2 do Decreto-lei em destaque tem a seguinte redação:(...)

Além disso, a remuneração atribuída a esse título deve observar a proporcionalidade e a correspondência da remuneração com a natureza da prestação. A remuneração deve corresponder ao serviço prestado. No *pro labore* há "ocorrência de retribuição vinculada sinalagmatically como contrapartida pelo labor exercitado" [destaques

acrescidos], nas precisas lições do mestre Wladimir Novaes Martinez², o que vincula seus valores às balizas do mercado.

Ainda no contexto do conceito jurídico-positivo do termo em exame, cabe, por fim, destacar algumas conclusões do Parecer Normativo nº 48, de 28.01.1972, baixado pelo Coordenador do Sistema de Tributação da Receita Federal, *verbis(...)*

despesas gerais ou contas subsidiárias (art. 243, letra a, do RIR).

Portanto, por qualquer ângulo de análise, conclui-se que os valores apurados pelo Fisco não correspondem à remuneração de dirigente, posto que não constam do contrato social, não guardam pertinência ou proporcionalidade com a prestação do serviço de administrador, não representam contrapartida pelo labor exercitado.

Os valores atribuídos à ora Recorrente, como já afirmado, correspondem a lucros automaticamente distribuídos, em decorrência da omissão de receita tributada na pessoa jurídica, da qual é sócia.

2.1 OS PAGAMENTOS EFETIVOS A TÍTULO DE PRÓ-LABORE ESTÃO CONTABILIZADOS E TRIBUTADOS

O Auto de Infração afirma textualmente que a tributação na pessoa física decorre da "omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de valores pagos ao fiscalizado através de recursos de CAIXA 2 da empresa CONSTRUTORA SIMOSO LTDA...".

A omissão de receita representa uma parte do faturamento da empresa - aproximadamente 15% por cento - que, não é demais repetir, foi duas vezes tributada, uma pela própria empresa mediante denúncia espontânea, e a segunda pelo Fisco, por não admitir a referida denúncia. Essa recusa será examinada no julgamento do recurso vinculado ao processo da pessoa jurídica.

Ora, se o faturamento da empresa, na sua quase totalidade foi regularmente tributado, com a apresentação tempestiva das respectivas declarações de rendimentos, tudo centrado na escrituração contábil que não foi desclassificada, é lícito concluir que os pagamentos da remuneração a título de pró-labore, nos valores definidos no contrato social, foram regularmente contabilizados e pagos pela pessoa jurídica. Por isso, nas declarações de rendimentos dos dois sócios constam os valores a esse título tributados.

Dessa forma, os valores que o Fisco aponta como transferidos aos sócios, originários da conta bancária que deu origem à tributação na pessoa jurídica como omissão de receita, só podem ter uma natureza: apropriação pelos sócios dos lucros correspondentes às operações formalmente tributadas na pessoa jurídica.

Portanto, a autuação na pessoa física desses valores, na rubrica de remuneração, está centrada em presunção sem base fática. Vale dizer, presumiu-se que os valores apropriados pelos sócios correspondem à remuneração. Ora, essa presunção, além de não ter suporte fático, colide com a qualificação dada pela legislação no sentido de que uma omissão de receita dá origem a lucros distribuídos aos sócios.

3. IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA

A presente autuação como visto, é mera decorrência das receitas omitidas na pessoa jurídica, que está acobertada pela denúncia espontânea tempestivamente apresentada. Além disso, por se tratar de valores tributados por presunção - decorrentes de omissão de receita -, não cabe aplicar a multa qualificada.

Quanto à recusa da denúncia espontânea, tendo em vista que a decisão de primeira instância ora combatida apenas transcreveu as razões da decisão proferida no processo da pessoa jurídica, a Recorrente pede licença para transcrever os pontos principais do recurso voluntário do processo principal:

A ilustre Junta Lançadora, neste ponto secundada pela decisão recorrida, tenta desqualificar a denúncia espontânea, afirmando que os recolhimentos foram extemporâneos, por conta dos fatos apontados no "termo de recusa" que teria sido lavrado em 06/10/2004. Não é verdade que no dia 06/10/2004 tenha sido emitido "termo de recusa". Neste dia, como já salientado, o Fisco emitiu, às "17:10hs", o denominado "Termo de Início de Fiscalização".

O documento denominado pela Junta Fiscalizadora de "Termo de Recusa" foi cientificado à empresa no dia 21/10/2004. Vaie dizer, no termo lavrado em 21/10/2004, tenta-se configurar uma recusa pretensamente havida em 06/10/2004 - quinze dias atrás.

É a primeira vez que se tenta dar eficácia retroativa a uma recusa! É a primeira vez que o impedimento à livre ação do Fisco é constatado posteriormente. Ora, a tese levantada pela ilustre Junta Fiscalizadora ora, e chancelada pela decisão recorrida, não resiste ao primeiro confronto jurídico, uma vez que a recusa deve ser atual e formalmente rechaçada no exato momento em que se materializar. Não há recusa posterior, como defendem os integrantes do Fisco!

A respeito da impossibilidade da configuração posterior da alegada recusa, pela autoridade do precedente, a Recorrente pede vênia para destacar a justa avaliação do Ministro SEPULVEDA PERTENCE, no HC nº 79.512, de 1999, verbis(...)

Aí está: como não há juízo posterior sobre a ilicitude da prova, também não cabe formar juízo posterior sobre a recusa do atendimento à fiscalização. Se realmente tivesse acontecido a recusa - o que não houve -, ela deveria ter sido enfrentada de imediato. Não foi! Ora, não pode o Fisco, passados mais de 15 (dias), quando a fiscalização já estava sendo normalmente conduzida, por força do termo de re-início lavrado no dia 06/10/2004 às 17:10 h, configurar uma recusa de quinze dias atrás! Se realmente existisse essa intenção por parte da Recorrente, o agente fiscal não teria, da forma livre como agiu, emitido o termo às 17:10h.

O certo é que - e Isso, por maior que seja o esforço da decisão recorrida, não pode ser alterado - o termo fiscal de 06/10/2004, com a denominação de "termo início da ação fiscal" ou de "termo de reinício da fiscalização", foi emitido às 17:10h, posteriormente, portanto, ao oferecimento da denúncia espontânea. Ora, nenhum artifício legal pode alterar essa realidade fática, já que não há ato procedimental presumidamente emitido.

Na longa transcrição do intempestivo "Termo de Recusa" de fls. 337/338, que foi lavrado em 21/10/2004 para configurar a recusa que teria havido em 06/10/2004, afirma-se que no dia 06/10/2004, na parte da manhã, um dos agentes fiscais compareceu ao domicílio da empresa para lavrar um termo de intimação. Ora, se era apenas um termo de intimação porque não o lavrou na pessoa do funcionário que o atendeu? Poderia tê-lo feito e, naquele momento, lavrar a recusa, na eventualidade do funcionário realmente não assinar o termo.

Não agiu assim porque deve ser ponderado que o ato que teria de emitir precisava, no mínimo, ser assinado por um preposto da empresa, que não estava presente naquele momento! Se não for esse motivo, fica a indagação: por que decidiu não lavrar o termo naquele momento!

A respeito do malfadado "Termo de Recusa", a Recorrente pede sejam sopesadas os esclarecimentos prestados aos termos de intimação de 25/10/2004, 29/10/2004 e 08/11/2004:

É incorreta a referência de que há um "Termo de Recusa lavrado em 06.10.2004", pois na referida data houve a lavratura tão-somente do "Termo de Início de

Fiscalização", que foi recepcionado pela funcionária Irani Fogaça, às 17,10 horas do referido dia (06.10.2004), marcando oficialmente o início da fiscalização;

Também é incorreta a afirmação de que o formulário apreendido pela fiscalização, denominado de "Controle Diário de Entrada e Saída de Veículos Particulares", tenha também a função de "Controle de Funcionários", como indevidamente consignaram os dignos Agentes Fiscais no quadro que elaboraram na fl. 7/9 do Termo de Constatação lavrado em 25/10/2004. A propósito, como bem retrata o título do formulário apreendido, é destinado a registrar o fluxo de "Veículos Particulares" que adentram ao pátio da empresa, não se prestando ao controle de funcionários e nem mesmo ao controle de veículos utilizados na própria empresa. Esse mapa diário tem o único objetivo de controlar, no final do expediente, quais os "Veículos Particulares" que não deram saída e o departamento responsável pelo atendimento do visitante;

O fato de o referido mapa registrar que os "Veículos Particulares" dos sócios e funcionários entraram no pátio da empresa pela manhã e só deram saída depois das 18,00 horas não autoriza presumir que os proprietários dos veículos permaneceram ininterruptamente no estabelecimento da empresa, pois o controle é de "Veículos" e não de "Pessoas". Quando a serviço da empresa, a regra é que a locomoção diária seja efetuada mediante uso de veículo da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas, veículo não sujeito ao registro no referido mapa, pois como dito, destina-se ao controle de "Veículos Particulares";

Para confirmar os esclarecimentos ora prestados, veja-se a anotação extraída pelo Fisco de que o "Dr. Gilberto (advogado)" deu entrada na empresa com seu "veículo particular" as 9,34 h. do dia 06/10/2004, constando sua saída somente às 18,55 horas. Todavia, naquele mesmo dia compareceu em audiência trabalhista designada para as 15,10 horas, na Vara da Justiça do Trabalho de Mogi Mirim, conforme cópia da ata da audiência aqui anexada;

Portanto, não se pode presumir a presença dos sócios na empresa pelo fato de lá estarem seus veículos particulares. Mais inadequado, ainda, é partir dessa presunção para também presumir que isso caracteriza o alegado "Embaraço à Fiscalização", que efetivamente não ocorreu, pelo que precipitada a lavratura do indigitado "Termo de Embaraço à Fiscalização" datado de 29/10/2004, pois não se consumou a alegada "Recusa" no recebimento de qualquer intimação proveniente da Fiscalização;

Do exposto e com o objetivo de restaurar a normalidade do curso da fiscalização, vem requerer que seja revogado o "Embaraço à Fiscalização" decretado de forma precipitada, pois não tem sentido esse tipo de acusação contra a empresa que teve seus documentos apreendidos por essa mesma fiscalização em 01/06/2004, só retornando para lavratura do mencionado "Termo de Início de Fiscalização no dia 06/10/2004. Não se pode falar em "Embaraço" quando os documentos já estão em poder do Fisco (sublinha agora acrescida).

A decisão recorrida afirma que "não se pode admitir é a SRF ficar refém de um tal regulamento interno da fiscalizada" (item 16). Quer, com tal argumento, dizer o Fisco ficou refém da empresa, possivelmente pretendendo transferir para ela a responsabilidade pela perda do prazo para marcar a continuidade da fiscalização. É um argumento curioso! A "SRF" ficar refém de alguém, nos tempos atuais, realmente é surpreendente! Como explicar que por mais de 128 (cento e vinte e oito dias) nenhum termo tenha sido lavrado numa fiscalização que começou com uma invasão da empresa? Não adianta, como fez a r. decisão de primeira instância, tentar esconder essa realidade, dizendo que "Tudo se resume aos acontecimentos do dia 06/10/2004".

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Consoante relatado, foram também tributados valores provenientes do CAIXA 2 da Construtora Simoso Ltda. em realidade referem-se a remunerações indiretas ou diretas da sócia Antonia Tereza Campaldi Simoso, ainda não tributadas pelo IRPF.

Ocorre que esses mesmos valores, discriminados no auto de infração, à fl. 23, foram também tributados como receitas da aludida empresa, mediante processo 10830.004857/2005-01.

O citado processo foi objeto de recurso voluntário, julgado na 3ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em 28/02/2007, acórdão 103-22889, tendo recebido a seguinte ementa e decisão:

DECADÊNCIA. IRPJ, IRRF E PIS. PRAZO - O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao IRPJ, IRRF e PIS extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. Frente à Constituição Federal, as contribuições sociais têm natureza tributária e por isso o seu prazo de decadência é de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no art. 150, § 4º, do CTN, não se lhes aplicando o art. 45 da Lei nº 8.212/91.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CASO DE DOLO OU FRAUDE - Uma vez tipificada a conduta fraudulenta prevista no § 4º do art. 150 do CTN, aplica-se à regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Devem ser tributados mediante lançamento de ofício os valores referentes aos depósitos bancários em relação aos quais o sujeito passivo não comprovar a origem dos recursos e também aqueles que, ainda com origem identificada, referirem-se a receitas não escrituradas.

PASSIVO FICTÍCIO. Improcede a exigência quando não comprovado que a obrigação foi paga antes do encerramento do período de apuração.

RECURSOS MOVIMENTADOS À MARGEM DA ESCRITURAÇÃO. Presumem-se oriundos de receitas omitidas os recursos utilizados na movimentação do caixa paralelo da empresa, em relação aos quais o sujeito passivo não logrou comprovar a origem.

GLOSA DE CUSTOS DE BENS OU SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO INIDÔNEA. Inaceitável a apropriação de custos referentes a bens ou serviços em relação aos quais não foi apresentada documentação idônea que passa atestar a efetiva realização da operação.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. Para efeito de qualificação da multa de ofício, cada infração deve ser analisada isoladamente, como resultado de conduta específica. Mantém-se a exasperadora quando a irregularidade for originada de conduta fraudulenta e, a contrario sensu, reduz-se a multa ao percentual convencional quando não comprovada aquela circunstância.

Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF -Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004. Não prospera a exigência quando os beneficiários se acham identificados e a destinação diversa dos recursos é presumida.

CSLL, PIS E COFINS.: Tratando-se de tributos cobrados em decorrência dos mesmos fatos que implicaram na exigência do IRPJ, aplicam-se àqueles as mesmas conclusões decorrentes do julgamento desse tributo.

(...)

Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário para os fatos geradores ocorridos até o 3º trimestre de 2000, inclusive, para os itens 001, 002 e 006 do auto de infração (art. 150, § 4º, do CTN); ACOLHER a mesma preliminar, para os fatos geradores até o 3º trimestre de 1999, inclusive, para os itens 004 e 005 do auto de infração, (art.; 173 do CTN), vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (Relator) que não as acolheu em relação à CSLL e COFINS, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação as verbas autuadas a título de: 1) "juros", no item 002 do auto de infração; 2) "passivo fictício", item 003, do auto de infração, vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (Relator) que negou provimento; 3) reduzir a multa de lançamento "ex officio" majorada, de 150% (cento e cinquenta por cento) ao seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento), em relação aos itens 001, 002, 006 e 007 do auto de infração, vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Relator) e Flávio Franco Corrêa que não admitiram a desoneração da exasperadora em relação ao item 001 do auto de infração; 4) ajustar os prejuízos fiscais compensáveis, item 007 do auto de infração, em função do decidido neste acórdão; 5) ajustar as exigências reflexas da CSLL, PIS e COFINS em função do decidido em relação ao IRPJ; 6) excluir a exigência do IRF, vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Relator), Aloysio José Percínio da Silva e Flávio Franco Corrêa que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento. A contribuinte foi defendida pelo Dr. Antônio Airton Ferreira, inscrição OAB/SP nº 156.464.

No voto condutor do acórdão em questão, extraí-se (fl. 44):

Omissão de Receitas — "Caixa 2":

A tributação correspondente a esse item teve por objeto a análise de

documentos apreendidos no domicílio da interessada. Verificou a Fiscalização a existência de arquivos magnéticos com registro de operações efetuadas à margem da escrituração regular.

No exame desses registros constatou-se a caracterização de uma caixa paralelo com movimentação de recursos através do ingresso de numerário de diversas origens. Após intimar a Fiscalizada a esclarecer essa origem bem como através de procedimentos de auditoria em outros documentos, constatou a autoridade fiscal que diversos valores que suprimam essa escrita paralela não possuíam registro em

Tais valores foram tributados como omissão de receita. Em sua defesa, alega a recorrente que o levantamento fiscal não tem base em documento hábil e afirma que está centrado em fatos que não correspondem a receitas auferidas.

Não há como aceitar o argumento de que os documentos não são hábeis. Foram emitidos pelo sujeito passivo e referem-se a operações realizadas pela empresa. Por conveniência, deixaram de ser registrados na contabilidade oficial ou o foram irregularmente.

A tributação como omissão de receita ocorreu apenas em relação aos valores que suprimiram o caixa paralelo e não tiveram sua origem identificada. O sujeito passivo foi devidamente intimado a esclarecer a natureza desses valores e não o fez em nenhuma fase processual. Registre-se ainda que a maior parte desses valores possui a descrição de "receita".

Mesmo envolvendo valores do denominado "caixa dois", a Fiscalização excluiu da tributação os suprimentos com origem comprovada. Deve ficar claro, portanto, que a irregularidade autuada nesse item não é simplesmente a manutenção da escrituração paralela, mas a não identificação de parte dos recursos que permitiram a realização das operações de que trata essa escrituração.

Considero não haver reparo ao procedimento fiscal, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso.

Quanto à multa de ofício, trata-se de autuação com base numa presunção legal.

Conforme explanado no item 002, como regra geral a exigência formalizada sob essa égide por si só não comporta a qualificação da multa.

A lei confere à autoridade tributária o poder de presumir que os depósitos bancários não justificados têm origem em receitas omitidas. No entanto, não há autorização para presumir que essa conduta ocorreu dolosamente. A fraude, não se presume.

Os valores de origem não comprovada que abasteceram o "caixa ex" podem ser resultado de quaisquer operações lícitas ou não. Lembrando que para efeito de aplicação da multa cada infração deve ser vista como resultado de conduta específica, se não há certeza quanto à origem dos recursos, não se pode afirmar que envolvam necessariamente uma conduta fraudulenta.

Constata-se, pois, que foi mantida a exigência dos valores tributados a título de Caixa 2, com multa de 75%. Tendo sido essa a origem dos recursos repassados a autuada, sócia da empresa, devem mesmo ser tratados como lucros distribuídos.

No julgamento do processo 10830.004856/2005-58, lavrado contra Olívo Simoso, também sócio da empresa Construtora Simoso, cujas infrações tributadas é idêntico a este, a 1ª. Turma da 2ª Câmara da 1ª. Seção do CARF exarou seguinte ementa e decisão (acórdão 1201-00.065):

PAGAMENTO DE DESPESAS DE DIRETOR. SALÁRIOS INDIRETOS. O pagamento, pela pessoa jurídica, de despesas pessoais do sócio diretor caracteriza rendimentos da pessoa física, sujeitos à tributação pelo imposto de renda.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A manutenção de escrituração paralela impedindo o conhecimento pela autoridade tributária das operações realizadas pela pessoa jurídica, caracteriza a fraude sujeita à imputação da multa de ofício no percentual qualificado.

O voto condutor do aludido acórdão trás os seguintes fundamentos.

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

Nas razões de defesa, a interessada insiste na tese de que os valores sobre os quais incidiu o IRPF representam lucros distribuídos, já tributados na pessoa jurídica.

Assim, não houve questionamentos no que se refere ao repasse de valores da empresa ao sócio diretor, apurados no exame da escrituração paralela da pessoa jurídica. O cerne da querela consiste em definir a natureza jurídica desses valores.

Analisando-se a planilha de fls. 32/40 constata-se que os lançamentos referem-se ou a pagamentos de despesas do sócio (em sua maioria mensalidades de clubes, telefones, cartões de créditos, televisão por assinatura e outros) ou a retiradas diretas, nesse último caso muitas vezes com depósito do valor na conta particular do sócio.

Em nenhuma disposição normativa ou manifestação jurisprudencial consegui encontrar amparo à tese da defesa segundo a qual o pagamento de despesas do sócio diretor representaria distribuição de lucro. Ao contrário, a legislação é clara em defini-los como rendimento da pessoa física, conforme RIR/99:

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como: (...)

XVII — benefícios e vantagens concedidos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, ou a terceiros em relação à pessoa jurídica, tais como: (...)

b) as despesas pagas diretamente ou mediante a contratação de terceiros, tais como a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização, pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa, os pagamentos relativos a clubes e assemelhados, os salários e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos pela empresa, a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos na alínea "a".

O teor do dispositivo supra transcrito é ratificado no art. 358 do RIR/99. Esses valores representam o que se denomina de salários indiretos e a tributação nos moldes efetuados mostra-se correta.

No que se refere aos valores transferidos diretamente ao sócio diretor, a situação é ainda mais clara pois se trata de remuneração direta. Também aqui, não há reparo à decisão recorrida.

A questão da denúncia espontânea foi enfrentada no voto condutor do Acórdão 103-22.889, proferido no bojo do processo 10830.004857/2005-01 referente ao IRPJ, do qual este é decorrente. Naquela ocasião, assim me pronunciei sem questionamento dos meus pares: (...)

Do confronto dos fundamentos acima transcritos, com as alegações recursais, a meu ver, cabe razão ao ilustre patrono da recorrente quando afirma:

Com efeito, a tributação das receitas omitidas na pessoa jurídica, como ocorreu no caso presente, tem como consequência a distribuição automática aos sócios do lucro apurado, atualmente sem nenhuma tributação na pessoa física, por decisão soberana do legislador tributário.

No passado, os lucros distribuídos eram tributados na pessoa física, inclusive os originários da omissão de receita da pessoa jurídica, que eram considerados automaticamente distribuídos, conforme dispunha o art. 673 do Regulamento do Imposto de Renda de 1994.

É certo que desde 1996, por decisão soberana do legislador (art. 10 da Lei nº 9.249/95), os lucros distribuídos deixaram de ser tributados na pessoa física, mesmo os decorrentes de omissão de receita. Entretanto, a revogação da tributação na pessoa física, contrariamente ao entendimento perfilado pela decisão recorrida, não altera a qualificação jurídica de distribuição automática dos lucros originários de receitas omitidas. A não-tributação desses lucros distribuídos representa a única mudança legislativa.

A constatação de que uma autuação na pessoa jurídica, a título de receita omitida, resulta lucros disponíveis aos sócios, decorre da percepção sistêmica da tributação do imposto sobre a renda.

Deveras, se na pessoa jurídica a tributação resta centrada na figura da omissão de receita, incluída na base de cálculo para se encontrar o lucro real efetivamente tributado, como dizer que desse valor não nasce um direito aos sócios? Negar que dessa tributação não resulta lucros disponíveis aos sócios é inviabilizar a própria tributação a esse título na pessoa jurídica.

Ora, os valores considerados receita ou rendimento da pessoa jurídica, submetidos à tributação do IRPJ, não se sujeitam a incidência do IRPF mesmo quando repassados aos sócios diretamente ou por meio de pagamento de despesas desses, ainda que irregularmente, pois, configura hipótese de distribuição de lucros.

Peço vênia para discordar do ilustre conselheiro Leonardo Couto, pois se os valores ingressos no chamado “Caixa 2” da empresa foram tributados como receitas omitidas e, os valores pagos/transferidos aos sócios não foram deduzidos desse valor para fins de tributação do IRPJ, então somente podem ser tratados como lucros distribuídos.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, cancelando a tributação.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza