



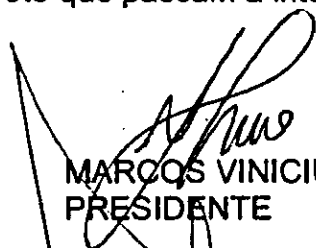
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

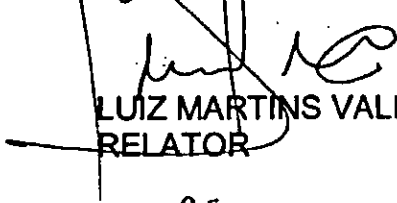
Processo nº : 10840.003341/2004-31
Recurso nº : 152.013
Matéria : IRPF – Ex.: 1999
Recorrente : DAGMAR ANTONIO TAHAN
Recorrida : 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 05 DE DEZEMBRO DE 2007
Acórdão nº : 107-09.233

IRPF – TRIBUTAÇÃO DE VALORES PAGOS POR PESSOA JURÍDICA A PARTIR DE CONTA BANCÁRIA MANTIDA À MARGEM DA ESCRITURAÇÃO – Se os créditos apurados em conta bancária da pessoa jurídica, mantida à margem da escrituração, já foram objeto de tributação pela presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96, não prevalece o lançamento fiscal contra a pessoa física do sócio beneficiário de valores originados daquela conta bancária, ainda que o fisco, por presunção, atribua aos pagamentos a natureza de pro labore.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DAGMAR ANTONIO TAHAN.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 JAN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, HUGO CORREIA SOTERO, JAYME JUAREZ GROTTTO, LISA MARINI FERREIRA DOS SANTOS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

Recurso nº : 152013
Recorrente : DAGMAR ANTONIO TAHAN

RELATÓRIO

Contra o contribuinte nos autos identificado fora lavrado Auto de Infração de Fls. 41/43, para formalização e cobrança de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, totalizando à época R\$ 916.648,71, inclusos juros de mora e multa de ofício no percentual de 225%.

Em Fls. 24/36 o Termo de Verificação Fiscal onde a autoridade autuante descreve todo o procedimento adotado na lavratura do referido AI, bem como relata minuciosamente as intimações e reintimações que não foram atendidas ou atendidas insatisfatoriamente.

Segundo a fiscalização, a autuação teve origem nos dados constantes do Relatório de Movimentação Financeira – base CPMF. Instado a se manifestar sobre a vultosa quantia movimentada em suas contas, o contribuinte permaneceu inerte, o que motivou a Requisição de Movimentação Financeira junto às respectivas instituições bancárias.

Na tentativa de justificar os ingressos, o contribuinte, em resposta datada em 30/01/2002, alegou que parte dos valores descobertos em suas contas derivava de antecipação de lucro distribuído pela empresa Brasmontec Ltda., da qual era sócio, e que parte se referia a valores de despesas e de reembolsos relativos à mesma pessoa jurídica.

A fim de investigar a veracidade das justificativas dadas pelo sujeito passivo, a fiscalização efetuara diligência junto à aludida empresa, onde constatou, ante a análise da documentação obtida, que aquela pessoa jurídica não efetuara distribuição de lucro aos seus sócios no ano-calendário de 1998. No entanto, devido à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

semelhança de datas e valores, a fiscalização constatou que parte dos recursos insertos nas contas do fiscalizado possuíam origem em conta de titularidade da pessoa jurídica, que frise-se, era mantida à margem da escrituração.

Assim sendo, a fiscalização considerou que tais valores deveriam ser tratados como retiradas pró-labore. Os demais valores questionados, para os quais o contribuinte apresentou justificativas de “recebimento de empréstimo” e “reembolso da empresa às despesas pagas pelo sócio”, sem apresentar documentação hábil e idônea comprobatória, coincidente em datas e valores, e que não foram identificadas como sendo provenientes das contas bancárias da empresa Brasmontec Ltda., serão consideradas como omissão de rendimentos nos termos do artigo 42, da Lei nº 9.430/96.

Ressaltou a autoridade que a multa de ofício qualificada (150%), prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, foi aplicada sobre a totalidade do imposto de renda apurado no Auto de Infração, devido ao evidente intuito de fraude; às fls. 35/36, o Auditor Fiscal Autuante descreve os vários motivos que o conduziram a aplicar a multa qualificada no caso presente. Também, em virtude das reiteradas recusas em atender às intimações da Fiscalização, a multa qualificada foi agravada em 50%, passando a ser de 225%, nos termos da Lei nº 9.430/96, artigo 44, § 2º, e Lei nº 9.532/97, artigo 70, inciso I.

Tendo em vista que a conduta do sujeito passivo, ao menos em tese configurou crime contra a ordem tributária, fora formalizada Representação Fiscal para Fins Penais nº 10840.003342/2004-85, apensada ao presente processo.

Inconformado com as exigências das quais tomou conhecimento em 16/11/2004, AR de Fls. 1.260, o contribuinte oferecera, em 10/12/2004, tempestiva impugnação de Fls. 1.262/1.281. Em sua defesa alegou que:

- o Auto de Infração é nulo de pleno direito, tendo em vista o reconhecimento, por parte do AFRF autuante, de que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

movimentação financeira foi captada por meio do recolhimento da CPMF, cujos dados constam dos arquivos da SRF. Assim sendo, a prova obtida é ilegítima, uma vez que os dados da CPMF não poderiam ser utilizados para fins de exigência de outros tributos, nos termos do § 3º, do artigo 11, da Lei nº 9.311/96;

- as exigências tributárias autuadas são referentes a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 1998, os quais foram alcançados pela decadência em 31/12/2003;

- ao alegar que os montantes mensais relacionados no Auto de Infração seriam decorrentes de retiradas pró-labore o AFRF faz uma presunção inverídica pois fora informado da origem dos créditos bancários, inclusive sendo apontado o lançamento correspondente na escrituração da empresa Brasmontec;

- não existe comprovação material de que os citados valores seriam retiradas pró-labore, pois o AFRF reconhece a existência de uma conta corrente do sócio, devidamente escriturada na contabilidade da empresa, na qual foram efetuados os lançamentos e as respectivas contra-partidas;

- não existe qualquer dispositivo legal que dê suporte a uma presunção de que valores devidamente escriturados sejam considerados como retiradas pró-labore, havendo necessidade de maior aprofundamento das investigações necessidade da procura da verdade material dos fatos;

- a empresa Brasmontec foi autuada por omissão de receitas com base na mesma conta em que registrada as saídas para o sujeito passivo. Assim estaria havendo o fenômeno da bi-tributação, o que é vedado em nosso ordenamento jurídico;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

- todos os valores tributados como retiradas pró-labore constam da escrituração da empresa, seja a título de antecipação de lucros, seja como restituição de despesas da empresa pagas pelo sócio; portanto, não existe prova material para a alegação de que tais valores não estão comprovados por documentação hábil e eficaz, e, muito menos, para serem considerados como pagamentos de salários;
- é imprescindível uma auditoria contábil na empresa Brasmontec, na qual deverá ser comprovado que as informações prestadas à Fiscalização estão corretas, ou seja, que os valores foram pagos a título de distribuição/antecipação de lucros e retorno de despesas da empresa que haviam sido pagas pelo sócio”;
- a norma que estabelece a presunção legal de omissão de receitas não pode ser interpretada literalmente, ou seja, a mesma deve ser interpretada em conjunto com outros dispositivos legais vigentes. Ademais, os depósitos bancários representam somente um indício da existência de rendimentos, e, portanto, devem estar acompanhados de provas irrefutáveis do acréscimo patrimonial, prova esta que a fiscalização não produziu. Neste sentido citou julgado proferido pela CSRF;
- a multa qualificada e agravada configura excesso de exação, pois o dispositivo legal regulador da multa é claro ao dispor que a multa de 150% é aplicável nos casos de evidente intuito de fraude, fato que não ocorreu e que não está comprovado no presente processo. Salientou, ainda em contestação à multa, que a fraude não pode ser presumida e tampouco caracterizada pela simples omissão de rendimentos ou a falta de entrega da DIRPF. Ademais a não comprovação da origem de depósitos bancários é insuficiente para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

amparar a aplicação da multa qualificada, uma vez que de forma alguma indicam evidente intuito de fraude devido;

- não tentou ludibriar o Fisco, tanto que forneceu o nº de seu telefone celular para que fosse localizado a qualquer momento, bem como forneceu o endereço de seu contador, atendendo ainda, na medida do possível, todas as solicitações do Fisco. Destarte, o agravamento da multa para o percentual de 225% não se justifica;
- a Taxa Selic é inaplicável para fins de atualização de créditos tributários;
- é necessária a realização de perícia. Para isso, indicou profissional habilitado e formulou quesitos a serem respondidos;

Ao fim, postulou pelo acolhimento das preliminares para determinar a nulidade do feito, ou, no mérito, pela improcedência do procedimento fiscal.

Apreciada pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo – SP, em sessão de 22/02/2006, a impugnação acima resumida restou infrutífera, uma vez que a referida Turma ao acompanhar o voto do Relator, optou por manter as exigências inicialmente impostas. Formalizada no Acórdão DRJ/SPOII nº 14.415/2006, Fls. 1.283/1.320, a decisão de 1ª instância ficou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

Ementa: PRELIMINAR. APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO.

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

Preliminar que se afasta tendo em vista que, tratando-se de lançamento ex officio, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PRELIMINAR. PEDIDO DE PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Não tendo o contribuinte cumprido a incumbência de trazer aos autos, tanto durante a fiscalização quanto na impugnação, documentos e esclarecimentos que tivessem o condão de elidir a tributação em questão, é de se indeferir a solicitação de perícia quando a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnico e sua demonstração pode ser efetuada pela juntada de documentos.

RETIRADAS PRO LABORE. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Recebimento de valores por sócio de empresa, consubstanciados em créditos e depósitos bancários provenientes de contas bancárias de titularidade da sociedade, e cuja motivação não foi comprovada de maneira adequada, caracterizam retiradas pro labore e estão sujeitos à tributação.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A Lei nº 9.430/1.996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AGRAVAMENTO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

Aplicável a multa de ofício qualificada de 150%, uma vez comprovado o intuito doloso da contribuinte de reduzir o montante do imposto devido, por meio da omissão de elementos ou pela inserção de elementos inexatos em declaração de rendimentos. Cabível o agravamento da multa qualificada, de 150% para 225%, quando caracterizado nos autos que a impugnante não atendeu às intimações fiscais.

Lançamento Procedente.

Irresignada com o teor desfavorável do Acórdão acima resumido, do qual fora cientificada em 27/04/2006, Fl. 1.324, a contribuinte recorre a este Primeiro Conselho através do Recurso Voluntário de Fls. 1.326/1.342, interposto em 26/05/2006. Em sua peça recursal pretende reformar a decisão de 1ª instância sustentando as seguintes razões:

- De plano, apresenta um breve resumo dos fatos e dos termos em que redigido o Acórdão recorrido, para depois reiterar todas as alegações trazidas em sede de impugnação;
- Aos argumentos oferecidos à 1ª instância, acrescenta a arguição de nulidade da decisão proferida pela DRJ sob a alegação de que fora redigida de forma confusa e contraditória;
- Da mesma forma, considera que o indeferimento da realização da perícia requerida configura cerceamento de seu direito de defesa, Por mais este motivo, entende que o Acórdão DRJ é nulo;
- Requer, por derradeiro, que seu recurso seja provido, com o consequente cancelamento dos créditos tributários exigidos no presente processo.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

VOTO

Conselheiro - LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

Recurso tempestivo e que atende os demais requisitos legais. Dele conheço.

Supero as preliminares de nulidade, as alegações de decadência, bem assim a questão da aplicação da multa de ofício, qualificada e agravada, em função do meu voto no mérito.

O autuado é sócio da pessoa jurídica BRASMONTEC - CONTROLES INDÚSTRIAS LTDA cuja conta bancária mantida à margem da escrituração contábil, é a origem dos valores a ele creditados pela referida empresa no ano-calendário de 1998, conforme constatou a própria fiscalização.

Aludida conta bancária teve seus créditos, no mesmo ano-calendário de 1998, analisados pela fiscalização e tributados por presunção legal de omissão de receitas, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

O lançamento contra a pessoa jurídica foi julgado e mantido nesta Câmara, veja:

IRPJ - ANO-CALENDÁRIO: 1998 - DEPÓSITOS. OMISSÃO DE RECEITAS. Os depósitos em conta-corrente da empresa cujas operações que lhes deram origem restem incomprovadas presumem-se advindos de transações realizadas à margem da contabilidade. Presunção Legal. Ônus Da Prova. A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas. (1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-07.744 em 12.08.2004. Publicado no DOU em: 02.03.2005).

Em última análise o que a fiscalização fez foi também valorar as saídas de recursos da conta corrente que fora objeto de lançamento pela aplicação da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

Com efeito, a fiscalização considerou que os valores creditados ao fiscalizado, embora tenham origem na conta corrente da pessoa jurídica, não se referem a lucro nem a reembolso de despesas, como alegado, presumiu que a natureza dos rendimentos é de pro labore.

Não há base legal para tal presunção. Os elementos carreados aos autos também não permitem que se presuma de forma indiciária tal natureza. Pro labore ou remuneração de administradores é a remuneração mensal e fixa por prestação de serviços.

Da mesma forma, aplicar a presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96 aos pagamentos tidos como reembolso, sem destruir consistentemente as alegações do fiscalizado não encontra guarida no bom direito.

Não se pode argumentar de maneira simplista que a não tributação dos lucros distribuídos por pessoa jurídica a seus sócios, prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95, somente alcançaria os lucros devidamente contabilizados e, por isso, seriam tributáveis efetivos pagamentos a sócios, não contabilizados, comprovadamente originados de recursos mantidos pela pessoa jurídica à margem da escrituração, pois a tributação de receitas omitidas na pessoa jurídica equivale a trazer para a legalidade, com as devidas penalidades e acréscimos legais, recursos até então mantidos à margem da tributação, criando assim uma reserva livre em seu patrimônio líquido. Esse lucro, agora tributado, deve ter o mesmo tratamento dispensado ao lucro apurado contabilmente pela pessoa jurídica.

Deve-se lembrar que a administração tributária já se deparou com esse tema nos idos anos de 1992 a 1995.

Com efeito, quando da instituição da tributação na fonte do lucro líquido pelo extinto pelo ILL, então previsto no art. 35 da Lei nº 7.713/88, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação expediu o Parecer COSIT nº 4/94, assim redigido:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

PN COSIT 4/94 - PN - Parecer Normativo
COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO
- COSIT nº 4 de 19.05.1994 - D.O.U.: 20.05.1994

EMENTA - Aos casos de omissão de receitas e redução indevida do lucro líquido ocorridos nos períodos-base encerrados até 31 de dezembro de 1992, é aplicável o disposto no art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83. A partir de 01 de janeiro de 1993, a matéria subordina-se ao preceito constante do art. 44. da Lei nº 8.541/92.

1. Indaga-se se o art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983 (DOU de 28/10/83), teria sido revogado a partir da edição da Lei nº 7.713, de 23 de dezembro de 1988, que, em seu art. 35., instituiu o imposto de renda na fonte sobre lucro líquido.

2. As principais razões a favor da tese de revogação do dispositivo em foco são as seguintes:

a) o art. 35., § 1º, da Lei nº 7.713/88 também contempla a incidência do ILL sobre valores não registrados pelo contribuinte em sua escrituração contábil, mas que deveriam ter sido computados no lucro líquido;

b) o art. 150. da Constituição Federal veda tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Desse modo, se duas empresas obtiverem lucro líquido do mesmo valor, os sócios devem arcar com idêntico ônus fiscal, ainda que uma delas tenha sonogado receitas e outra não;

c) a edição da Lei nº 8.541/92, reproduzindo em seu art. 44. o texto do art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83, torna claro que, a partir de 01 de janeiro de 1989, o retrocitado dispositivo não mais existia no mundo do Direito.

3. Contra a tese da revogação do art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83, são expendidos os argumentos a seguir:

a) o art. 35. da Lei nº 7.713/88 está inserido no contexto dos rendimentos de participação societária e tem como hipótese de incidência e base de cálculo o lucro contábil na forma da Lei nº 6.404/76, ajustado pelos valores expressamente previstos em lei;

b) o imposto de renda na fonte incidente sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, previsto nos arts. 35 a 39 da Lei nº 7.713/88, é calculado e recolhido segundo o disposto na Instrução Normativa nº 139, de 22 de dezembro de 1989;

c) o art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83, bem como o art. 44. da Lei nº 8.541/92, têm como hipótese de incidência e base de cálculo a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados, e não necessariamente lucros;

d) o art. 43. c/c o art. 44. da Lei nº 8.541/92 instrumentaliza legalmente o Fisco a proceder, a partir de 01/01/93, ao lançamento para cobrança do IRPJ, independentemente de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

a empresa haver apurado, no período-base, prejuízo fiscal igual ou superior à matéria tributável, o que não era previsto anteriormente. Aos fatos geradores ocorridos até dezembro de 1992 permanece a aplicação do art. 8º em exame.

4. A análise dos argumentos apresentados demonstra que, se por um lado existe uma corrente que defende tratamento igual para contribuintes na tributação dos lucros, sejam eles apurados formalmente ou não, outra entende que, por terem hipóteses de incidência e base de cálculo diversas, o lucro oficial (contábil) e o decorrente de ilícito fiscal devem ter tratamentos diferenciados.

5. Para a perfeita compreensão do assunto, faz-se necessário tecer algumas considerações a respeito das normas contidas nos dispositivos legais em comento, art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 e art. 35. da Lei nº 7.713/88.

6. Veja-se, inicialmente, a matéria tratada no art. 8º do citado Decreto-Lei, cujo teor transcreve-se a seguir:

"Art. 8º A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer procedimento que implique redução no lucro líquido do exercício, será considerada automaticamente distribuída aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e, sem prejuízo da incidência do imposto de renda da pessoa jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento."

7. Por este dispositivo, a legislação do imposto de renda estabelece uma presunção de distribuição de rendimentos, isto é, constatada a omissão de receitas ou a escrituração de custos ou despesas que não correspondam à realidade, é lícito ao Fisco presumir que tais quantias tenham sido distribuídas aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual.

7.1 Observe-se que o termo presunção, segundo De Plácido e Silva, em seu Vocabulário jurídico (Forense, Vol. III, 2ª edição, p.441), significa vocábulo empregado na terminologia jurídica para exprimir a dedução, a conclusão ou a conseqüência, que se tira de um fato conhecido, para se admitir como certa, verdadeira e provada a existência de um fato desconhecido ou duvidoso.

7.2 Deflui do exposto, segundo o autor, que a presunção, pois, faz a prova e dá a certeza do que não estava mostrado nem se via como certo, pela ilação tirada de outro fato que é certo, verdadeiro e já se mostra, portanto, suficientemente provado.

8. Até a edição desse diploma legal, cujo art. 8º constitui objeto do presente Parecer, a legislação do imposto de renda PREVIA tratamento tributário específico para as importâncias declaradas como pagas ou creditadas, quando não houvesse indicação da operação ou da causa que tivesse dado origem ao rendimento e quando o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

comprovante do pagamento não individualizasse o beneficiário.

9. Com efeito, os arts. 3º, § 3º, da Lei nº 4.154/62, e 19 do Decreto-Lei nº 157/67, consolidados no art. 570. do antigo Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, estabeleciam a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte (40%), nos casos em que a pessoa jurídica, fonte pagadora dos rendimentos, fosse sociedade anônima de capital aberto.

9.1 Nos demais casos (sociedades por quotas de responsabilidade limitada, sociedades anônimas de capital fechado, etc.) tais rendimentos eram tributados na declaração de rendimentos dos sócios ou acionistas (tabela progressiva).

10. Com o advento do art. 8º do já mencionado ato legal, objetivou-se, portanto, uniformizar o tratamento tributário aplicável aos rendimentos omitidos pela pessoa jurídica e considerados automaticamente distribuídos aos sócios ou acionistas.

10.1 Nesse sentido, a exposição de motivos que acompanhou o Decreto-Lei nº 2.065/83, em seu item 30, esclarece:

"30 - Atualmente, enquanto nas sociedades anônimas de capital aberto esse valor é tributado na fonte, nas de capital fechado e em outros tipos de sociedade ele é tributado na cédula F da declaração do beneficiário (sócios ou acionistas). O dispositivo visa, pois, uniformizar o tratamento tributário."

10.2 A uniformização diz respeito ao beneficiário da distribuição e à alíquota do imposto, agora exigido somente na fonte. Eliminou-se, por conseguinte, o lançamento de ofício, por via reflexa, contra sócios ou acionistas.

11. A leitura desse dispositivo legal mostra que a pessoa jurídica foi erigida à condição de contribuinte de um imposto na fonte, cujo fato gerador é a constatação pelo Fisco da existência de diferenças na determinação dos resultados dessa mesma pessoa jurídica. Nessa diretriz, aliás, é a conclusão emanada por esta Coordenação, através do Parecer Normativo CST nº 20, de 02 de setembro de 1984.

12. Resulta claro que, constatada a hipótese prevista no dispositivo legal, o lançamento de ofício passou a ser efetuado somente contra a pessoa jurídica, que, além do próprio imposto, sujeitava-se, ainda, a recolher 25%, na fonte, relativamente à distribuição, presumida automática, daqueles rendimentos.

13. É importante frisar que esta incidência na fonte somente tem aplicação às hipóteses em que a redução do lucro líquido possa de fato ensejar transferência de valores do patrimônio da pessoa jurídica para o das pessoas físicas,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

como é o caso da omissão de receita proveniente de saldo credor de caixa, passivo fictício, omissão de vendas, notas frias, notas calçadas, custos ou despesas inexistentes, etc.

14. O referido parecer normativo esclarece que esta incidência não é aplicável quando, embora haja redução no lucro líquido, o procedimento adotado pela empresa não propicie qualquer distribuição de valores, como se observa nos seguintes casos, dentre outros: diferença a menor na correção monetária do ativo permanente, apropriação como custo ou despesa de aplicação de capital na aquisição de bens do ativo imobilizado, apropriação de encargo de depreciação maior que o legalmente admitido e subavaliação de estoques. Nestes casos, portanto, o Fisco teria que ajustar o lucro líquido.

15. Observe-se que a hipótese de incidência prevista neste artigo não cogita de distribuição regular de rendimentos, isto é, pelos mecanismos usualmente utilizados, previstos na legislação comercial. Pelo contrário, pode-se afirmar, com segurança, que a forma utilizada pela empresa objetivou encobrir a transferência de tais recursos a outrem.

16. Aludidos fatos, quando identificados, comprovam, pela inexistência de recursos no patrimônio da empresa, a efetividade da alocação destes ao patrimônio de terceiros.

17. Infere-se, daí, que a incidência do imposto prevista no art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83:

a) tem como contribuinte: a pessoa jurídica;

b) tem por fato gerador: a realização de operações, identificadas na escrituração da empresa, que caracterizem transferência de valores do patrimônio daquela para o de seus sócios, acionistas ou titular, no caso de empresa individual;

c) não alcança a distribuição de rendimentos, inclusive lucros ou dividendos, aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, quando comprovada mediante documentação hábil e devidamente registrada na escrituração comercial;

17.1 Note-se que a manutenção, pela pessoa jurídica, de escrituração contábil nos moldes estabelecidos pela legislação comercial e fiscal afasta a presunção de distribuição de rendimentos a pessoas físicas vinculadas, uma vez que, sem vícios, só poderá haver rendimentos distribuídos nos casos em que a operação (distribuição de lucros, dividendos, bonificações, participações, gratificações, etc.) esteja expressamente registrada em sua escrituração.

18. Feitos esses comentários a respeito da incidência prevista no art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83, veja-se o que dispõe o art. 35. da Lei nº 7.713/88, assim redigido:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

*Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.

19. O § 1º desse artigo dispõe que o lucro líquido do período-base apurado com observância da legislação comercial será ajustado por adições, exclusões ou compensações ali previstas. O § 4º, por sua vez, prevê o tratamento tributário a ser dispensado ao imposto retido na fonte estabelecendo ser este:

a) exclusivo na fonte; ou

b) compensável com o imposto incidente na fonte sobre a parcela dos lucros apurados pelas pessoas jurídicas, que corresponder à participação do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior.

20. Já o § 5º dispensa a retenção do imposto sobre a parcela do lucro líquido que corresponder à participação de pessoa jurídica imune ou isenta do imposto de renda, fundos em condomínios e clubes de investimento.

21. O art. 36. dessa mesma lei estabelece que os lucros que foram tributados na forma do artigo anterior (art.35º), quando distribuídos, não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, ressalvando, no entanto, a incidência do imposto de renda na fonte - sem menção da alíquota aplicável - aos lucros que não tenham sido tributados na forma do art. 35. e no caso de pagamento, crédito, emprego ou remessa de lucros, quando o beneficiário for residente ou domiciliado no exterior.

22. Esta incidência inovou a tributação dos lucros - pertencentes aos sócios ou acionistas -apurados pelas pessoas jurídicas, ao criar um ônus para o beneficiário do lucro, fundamentando-se no acréscimo patrimonial em favor daqueles no momento da apuração do lucro líquido. Ou seja, o imposto passou a alcançar o lucro, contabilmente apurado, independentemente da sua distribuição. Este é o entendimento que se extrai pela simples leitura do dispositivo legal em exame.

23. A base de cálculo desse imposto é o lucro líquido do período-base, assim considerada a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações, devendo ser determinado com observância da legislação comercial. Isto significa que a escrituração da pessoa jurídica deve ser mantida em registros permanentes, com obediência aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

24. O lucro líquido, enquanto valor positivo decorrente da soma algébrica das receitas e despesas realizadas pela empresa, representa, ao final do período-base, um acréscimo de patrimônio a favor dos sócios ou acionistas, razão pela qual se dá a incidência do imposto na fonte (ILL). Os recursos advindos deste acréscimo, no entanto, encontram-se, naquele momento - encerramento do período-base -, em poder da empresa.

25. Note-se que o lucro a que se refere a lei é aquele constante da escrituração comercial, registrado no livro Diário e determinado de acordo com os princípios contábeis. O lucro assim apurado representa um acréscimo de patrimônio da empresa.

26. Ora, os valores apurados em procedimentos de ofício não produzem acréscimo patrimonial na empresa. Pelo contrário, a realização de operações visando atribuir rendimentos a terceiros por via oblíqua (notas frias, custos ou despesas inexistentes, etc.) tem como consequência a diminuição daquele patrimônio.

27. Para que tais valores apurados em procedimento de ofício integrem a base de cálculo do imposto na fonte (ILL), faz-se necessária expressa autorização legal, a exemplo dos ajustes previstos na legislação tributária para determinação do lucro real.

28. De forma a eliminar qualquer dúvida quanto à improcedência dos argumentos apresentados pelos defensores da revogação do art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83, poder-se-ia afirmar que, se os valores apurados extracontabilmente fossem passíveis de integrar o lucro líquido para efeito de incidência do ILL, os mesmos deveriam ser considerados também na apuração do lucro da exploração - base de cálculo de incentivos fiscais - uma vez que este toma por ponto de partida para sua apuração o lucro líquido do período-base.

29. Evidentemente, não foi esse o objetivo da Lei nº 7.713, de 1988, mesmo porque esta, em seu art. 35, não deixa dúvidas, ao referir-se ao lucro contábil (neste computadas despesas de naturezas diversas, inclusive indedutíveis na apuração do lucro real) como base para cálculo do ILL, não alcançando, por conseguinte, fatos apurados à margem da contabilidade.

30. Assim, ao definir o lucro líquido do período-base como o elemento básico para a determinação da base de cálculo do ILL, a Lei nº 7.713/88 atribuiu decisiva importância à manutenção de escrituração mercantil regular.

30.1 Corroborando esta afirmativa, vide os Pareceres Normativos CST nºs 13/80 e 11/81, cujas ementas transcrevem-se abaixo:

As adições ao lucro líquido do exercício para determinação do lucro real não afetam a composição do lucro da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

exploração, senão quando tal ajuste seja expressamente previsto na legislação tributária.

Não se aplicam aos impostos devidos por lançamento de ofício ou suplementar os incentivos fiscais cujo gozo dependa de prévia indicação na declaração de rendimentos...

Veja-se, ainda, a orientação contida no item 11 do Parecer Normativo CST nº 11/81:

"11 O dever de manter escrituração com base nas leis comerciais e fiscais implica obrigatoriedade de observância dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, inclusive, pois, do regime de competência. Destarte, as receitas omitidas em determinado período-base da escrituração comercial e, posteriormente, ocasionadoras de lançamento de ofício ou suplementar não podem ser aceitas para efeito de recomposição da base de cálculo do lucro isento (total ou parcialmente), porque não foram computadas oportunamente no lucro líquido do exercício."

31. Os textos citados objetivam demonstrar o entendimento desta Coordenação, de que a vinculação da base de cálculo do imposto na fonte sobre lucro líquido apurado com observância da legislação comercial evidencia o intuito do legislador em tomar por base o resultado contábil, obtido pela empresa, no qual não se incluem, evidentemente, receitas omitidas. Se assim não fosse, a lei o teria dito expressamente, a exemplo dos ajustes previstos no § 1º do art. 35. da Lei nº 7.713/88.

31.1 O mesmo pode ser dito a respeito das despesas indedutíveis na determinação do lucro real e que não afetam a base de cálculo do imposto sobre o lucro líquido, por absoluta falta de previsão legal.

32. Em outras palavras, considerando-se que os ajustes ao lucro líquido - base cálculo do imposto na fonte - estão expressamente previstos no art. 35. da Lei nº 7.713/88, valores decorrentes de omissão de receita, despesas indedutíveis, notas frias, notas calçadas, etc., não se prestam à recomposição da base de cálculo daquele imposto.

33. Mesmo porque, se adotada essa tese, o objetivo da lei - tributação do acréscimo patrimonial no momento da apuração do lucro, citada inclusive na sua exposição de motivos -, seria subvertido pela tributação à alíquota de 8% de rendimentos já distribuídos, e, portanto, não integrantes do patrimônio da pessoa jurídica.

34. Após essas considerações, tornam-se bem delineadas as características desta nova incidência, quais sejam:

a) contribuinte: é o sócio, o acionista ou titular da empresa individual;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

b) fato gerador: é a apuração de lucro líquido pelas pessoas jurídicas, no encerramento do período-base;

c) base de cálculo: lucro líquido apurado com observância da legislação comercial;

d) ajustes ao lucro líquido: são somente aqueles expressamente previstos no art. 35. , sem prejuízo da recomposição do lucro líquido em razão de erros, cometidos na escrituração comercial, que não configurem transferência de patrimônio da pessoa jurídica para o da pessoa física.

35. Confrontando-se os dois dispositivos (art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 e art. 35. da Lei nº 7.713/88) verifica-se serem distintas as hipóteses de incidência ali contidas.

36. Lembre-se, a propósito, que o art. 114. do CTN é claro ao estabelecer que o fato gerador do imposto é a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

37. Pelo art. 8º do já citado Decreto-Lei, verifica-se que o fato gerador do imposto é representado pela realização de operações objetivando encobrir rendimentos transferidos para os sócios, acionistas ou titular da empresa individual, enquanto que pelo art. 35. da Lei nº 7.713/88, o fato gerador consubstancia-se na apuração do lucro líquido (lucro contábil) no encerramento do período-base.

38. No primeiro caso, a incidência ocorre em razão da presunção de distribuição de rendimentos, independentemente da existência de lucros na empresa. Já no segundo caso, a incidência pressupõe a existência de lucro.

39. Do exposto, deflui que:

1 - a defesa da revogação do citado art. 8º extrapola ao considerar como uma de suas razões o fato de a tributação na fonte, na forma do Decreto-Lei nº 2.065/83, ter caráter punitivo. O art. 44. da Lei nº 8.541/92 mantém a mesma regra, não sendo questionado. O argumento não cabe, portanto, na discussão em foco;

2 - quanto ao inc. II, do art. 150. , da Constituição Federal, que veda tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, cabe a indagação: Aquele contribuinte que apura seus resultados de conformidade com as legislações comercial e fiscal, tributando espontaneamente seus lucros, inclusive quanto ao ILL, se encontra em situação equivalente àquele que, com o único fito de sonegar tributos e contribuições, é alcançado pelo Fisco? O citado art. 150. , inc. II, procurou evitar injustiças, mas num ambiente de normalidade. O dispositivo constitucional visa, sim, a proteger os que estão inseridos no contexto legal e não os que estão à sua margem;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

3 - a alegação de que o art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83, teria sido revogado pela Lei nº 7.713/88, pelo fato de o art. 44. da Lei nº 8.541/92 conter a repetição daquele, não procede. Em verdade, o art. 44. combinado com o art. 43. da Lei nº 8.541/92 veio ampliar o alcance da norma contida no citado art. 8º, de maneira a aperfeiçoar seu conteúdo. Ademais, se o referido art. 44. tivesse conteúdo repristinatório do art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83, tal conteúdo seria obrigatoriamente expresso, o que não ocorre, no caso;

4 - o art. 35. da Lei nº 7.713/88 não tem por objetivo tributar valores extracontábeis, decorrentes da verificação, pelo Fisco, de omissão de receita. Entender que, além dos ajustes do § 1º do art. 35. da Lei nº 7.713/88, estão alcançados pelo ILL, os valores não registrados pelo contribuinte em sua escrituração contábil, mas que, de acordo com a legislação comercial, deveriam ter sido computados no lucro líquido, é consagrar como oficial a atividade paralela do contribuinte;

5 - ao dispor sobre o cálculo e recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre o lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas, a Instrução Normativa nº 139, de 22 de dezembro de 1989, não deixa qualquer dúvida quanto à aplicação dos arts. 35 a 39 da Lei nº 7.713/88.

40. Assim, considerando que:

a) o Código Comercial Brasileiro determina regras a serem observadas por todos os comerciantes quanto à escrituração comercial a eles pertinentes, não cogitando de operações à margem da lei;

b) o art. 35. da Lei nº 7.713/88 tem como hipótese de incidência o lucro contábil na forma da Lei nº 6.404/76, ajustado pelos valores expressamente previstos em lei, e espontaneamente apurados pela pessoa jurídica;

c) o art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 e o art. 44. da Lei nº 8.541/92 incidem sobre a receita omitida ou diferença verificada na determinação do lucro líquido, em decorrência de procedimentos irregulares de distribuição de valores aos sócios;

d) por tratarem de hipóteses de incidência distintas, o art. 35. da Lei nº 7.713/88 não revogou expressa ou tacitamente o art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83, conclui-se que o art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 é aplicável aos casos de omissão de receitas e redução indevida do lucro líquido, ocorridos nos períodos-base encerrados até 31 de dezembro de 1992. A partir de 01 de janeiro de 1993, a norma aplicável à matéria é a consoante do art. 44. da Lei nº 8.541/92.

Leliana Maria Rolim de Pontes Vieira - AFTN

Edson Vianna de Brito - AFTN



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

Aristófares Fontoura de Holanda - Coordenador-Geral do
Sistema de Tributação.

Entretanto este Parecer foi tornado insubsistente pela própria COSIT, à vista do Parecer nº 736/96 da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. O ADN nº 6/96 foi assim redigido:

Ato Declaratório Normativo COORDENADOR-GERAL DO
SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - COSIT nº 6 de 26.03.1996 -
D.O.U.: 01.04.1996

Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ.
Revogação do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 1983,
pelos arts. 35 e 36 da Lei nº 7.713, de 1988.

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SUBSTITUTO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto nos arts. 35 e 36 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e o teor do Parecer nº 736, da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que o disposto no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, foi revogado pelos artigos 35 e 36 da Lei nº 7.713, de 1988, não se aplicando, portanto, o entendimento constante do Parecer Normativo COSIT nº 04, de 19 de maio de 1994.

Em virtude desse entendimento, aplicar-se-á, em relação aos fatos geradores ocorridos:

- a) no período de 01.01.89 a 31.12.92, as normas dos arts. 35 e 36 da Lei nº 7.713, de 1988;
- b) a partir de 01.01.1993, até 31.12.1995, a norma do art. 44. da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992 (art. 36. , inciso IV, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995).

CARLOS ALBERTO DENIZA E CASTRO.

Nessa ordem de juízo, não há como manter o lançamento, porque calçado em presunção não legal e em presunção simples não ancorada em prova cabal, ainda que indiciária.

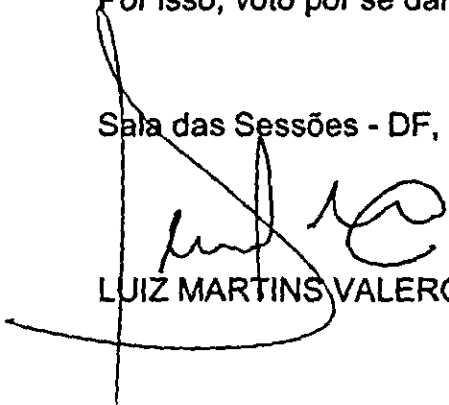


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.003341/2004-31
Acórdão nº : 107-09.233

Por isso, voto por se dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2007.



LUIZ MARTINS VALERO