



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

Processo nº 11080.002320/2003-29
Recurso nº 160.418 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.116 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de junho de 2009
Matéria IRF
Recorrente GUAÍBA GÁS LTDA.
Recorrida 5ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1998, 1999

IRRF - DECADÊNCIA - FATO GERADOR COM PERIODICIDADE DIÁRIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - NÃO COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL CONTADO NA FORMA DO ART. 150, § 4º, DO CTN - A regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento. O lançamento do imposto de renda retido na fonte é por homologação, com fato gerador ocorrido na data do pagamento ao beneficiário não identificado ou sem causa. Para esse tipo de lançamento, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando tem aplicação o art. 173, I, do CTN.

NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - AUSÊNCIA DE ÍNDICES, FUNDAMENTOS E BASE LEGAL NO LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA - Os índices, fundamentos e base legal do lançamento estão minuciosamente descritos no corpo do auto de infração, inexistindo a nulidade aventada.

IRRF - PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA - NECESSIDADE DA COMPROVAÇÃO DOS EQUÍVOCOS PERPETRADOS NA CONTABILIDADE PARA ARROSTAR A TRIBUTAÇÃO - MERA ALEGAÇÃO - IMPROCEDÊNCIA - Para afastar a incidência da IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95, não basta alegar a existência de equívocos na contabilização da conta caixa. É preciso comprovar os equívocos, demonstrando o destino dos recursos de cada pagamento considerado sem causa ou a beneficiário não identificado.


MULTA DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS - PRINCÍPIOS QUE OBJETIVAM A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI

TRIBUTÁRIA - IMPOSSIBILIDADE - Os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador, ou mesmo ao órgão judicial competente, não podendo se dizer que estejam direcionados à Administração Tributária, pois essa se submete ao princípio da legalidade, não podendo se furtar em aplicar a lei. Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa, por exemplo, invocando o princípio do não-confisco, afastar a aplicação da lei tributária. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento (imposto e multa de ofício). Ora, é cediço que somente os órgãos judiciais têm esse poder. No caso específico dos Conselhos de Contribuintes, tem aplicação o art. 49 de seu Regimento Interno, que veda expressamente a declaração de inconstitucionalidade de leis, tratados, acordos internacionais ou decreto.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reconhecer que a decadência atingiu o fato gerador ocorrido em 31/01/1998, nos termos do voto do Relator.


GONÇALO BONET ALLAGE - Presidente


GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator

FORMALIZADO EM: 28 SET 2009

Participaram do julgamento os Conselheiros: Ana Neyle Olímpio Holanda, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Giovanni Christian Nunes Campos, Janaína Mesquita Lourenço de Souza, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Gonçalo Bonet Allage (Presidente).

Relatório

Em face do contribuinte Guaíba Gás Ltda, CNPJ/MF 88.180.195/0001-40, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 17/03/2003, auto de infração (fl. 05 a 23), com ciência pessoal (procurador) em 20/03/2003 (fl. 10).

Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 128.015,34
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 96.011,46

Ao contribuinte foi imputada uma série de pagamentos, considerados a beneficiários não identificados e sem causa, cobrando-se o imposto devido, acrescido de multa de ofício de 75%. Os fatos geradores ocorreram nas seguintes datas: 31/01/1998, 31/12/1998, 31/01/1999, 28/02/1999, 31/03/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/08/1999, 31/10/1999, 30/11/1999 e 31/12/1999.

De acordo com o relatório de atividade fiscal (fls. 14 a 19), teriam ocorrido saídas de recursos do caixa sem comprovação da causa e do beneficiário, pelos seguintes motivos:

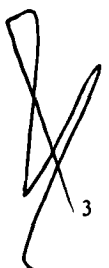
- débito nas contas de provisão de PIS/Pasep e Cofins (contas passivas) a crédito da conta caixa, sem que tenha sido efetuado o pagamento do tributo;
- escrituração indevida de notas fiscais de remessa como compras (a débito da conta compras) e a crédito da conta caixa, sem que tenha ocorrido o respectivo pagamento da compra.

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Ato contínuo, o relator converteu o julgamento em diligência (fls. 2.362 a 2.365), oportunidade em que a autoridade autuante confeccionou o relatório de fls. 2.414 a 2.422, ratificando a autuação.

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ-Porto Alegre (RS), por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, em decisão de fls. 2.426 a 2.431. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 10-12.295, de 06 de junho de 2007, que foi assim ementado:

**REGISTRO DE PAGAMENTO SEM CAUSA COMPROVADA.
ALEGAÇÃO DE ERRO NO REGISTRO AFASTADA. IRRF
DEVIDO.**

Registrado, pela atuada, em sua contabilidade, pagamento cuja causa apontada se mostrou inverídica e afastada pela fiscalização (em diligência específica e sem manifestação da atuada em contrário) a alegação de erro no registro contábil,



3

resta procedente a exigência de IRRF por pagamento sem causa comprovada.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 21/06/2007 (fl. 2.434). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 23/07/2007 (fl. 2.435).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

- I. o depósito recursal de 30% é ilegal e obstaculiza inconstitucionalmente o acesso ao rito do processo administrativo fiscal federal;
- II. o auto de infração está inquinado de nulidade, por cerceamento do direito de defesa do contribuinte, já que não discriminou os índices e fundamentos legais aplicados a título de correção monetária, multa, juros moratórios, nem as alíquotas e bases de cálculos do imposto referido. Ainda, a autoridade autuante não pormenorizou a legislação que incidiu no caso em debate;
- III. a contabilidade do recorrente, nos exercícios de 1998 e 1999, continha anomalias contábeis de grande significado, demonstrando um lucro maior do que o efetivamente conseguido. Assim, trata-se de mero erro contábil, no caso, erro de fato, não podendo a empresa recorrente suportar maiores conseqüências;
- IV. a multa de ofício aplicada tem caráter manifestamente confiscatório.

Este recurso voluntário compôs o lote nº 01, sorteado para este relator na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 16/12/2008.

É o relatório.



Voto

Conselheiro GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Relator

Primeiramente, declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 21/06/2007 (fl. 2.434), quinta-feira, e interpôs o recurso voluntário em 23/07/2007 (fl. 2.435), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 23/07/2007, segunda-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar a irresignação, como discriminada no relatório.

Antes de tudo, deve-se lembrar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda tem o dever de controlar a legalidade do lançamento, devendo expungir do lançamento eventuais atos sem base legal, com erros flagrantes, bem como apreciar as matérias de ordem pública. No caso vertente, antes de apreciar a irresignação do recorrente, mister discutir a incidência do fenômeno extintivo da **decadência**, pois se trata de matéria de ordem pública, devendo ser reconhecida de ofício em qualquer grau de jurisdição.

A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN. Este é o caso do lançamento do imposto de renda da pessoa física e da pessoa jurídica.

Deve-se enfatizar que era pacífico, no âmbito do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, que a contagem do prazo decadencial do imposto de renda amolda-se à dicção do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando a contagem passa a ser feita na forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Como exemplo dessa jurisprudência, citam-se os acórdãos nºs: 101-95.026, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; 102-46.936, relator o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, sessão de 07/07/2005; 103-23.170, relator o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; 104-22.523, relator o Conselheiro Nelson Mallmann, sessão de 14 de junho de 2007; 106-15.958, relatora a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, sessão de 08/11/2006.

No caso aqui guerreado, que trata de IRRF incidente sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou operação sem causa, considera-se ocorrido o fato gerador na data do pagamento, conforme art. 674 do Decreto nº 3.000/99, *verbis*:

Art.674.Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§1ªA incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou



sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

§2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §2º).

§3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º). (grifou-se)

Assim, considerando que IRRF incidente sobre pagamentos a operação não comprovada ou sem causa é exclusivo na fonte, o quinquênio decadencial do lançamento conta-se a partir do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o quinquênio conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A falta de recolhimento do IRRF, no caso em debate nestes autos, foi apenas com multa de ofício ordinária de 75% (fl. 11). **No caso do IRRF lançado e aqui discutido, não incidiu as qualificadoras do dolo, fraude ou simulação, a justificar a imposição da multa de ofício qualificada, o que levaria o prazo decadencial para a regra do art. 173, I, do CTN. Assim, o prazo decadencial do IRRF aqui lançado conta-se a partir do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN.**

Assim, um dos fatos geradores do imposto de renda retido na fonte em discussão se aperfeiçoou em 31/01/1998 (fl. 11). Considerando que o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 20/03/2003 (fl. 10), forçoso reconhecer que o fenômeno extintivo da decadência, contada na forma do art. 150, § 4º, do CTN (quinquênio decadencial a partir do fato gerador), atingiu tal fato gerador. Para os demais, a começar do fato gerador de 31/12/1998, hígida a pretensão da Fazenda Nacional, pois o quinquênio decadencial somente teve seu termo a partir de 31/12/2003, data posterior à ciência do lançamento.

Dessa forma, deve-se reconhecer que a decadência fulminou o fato gerador de 31/01/1998.

No tocante à defesa do **item I** (depósito recursal de 30%), deve-se evidenciar que tal exigência foi afastada desde 28/03/2007, quando o Supremo Tribunal Federal - STF, na ADI 1976, relator o Ministro Joaquim Barbosa, declarou a inconstitucionalidade da garantia recursal prevista no art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/72. Assim, é desnecessária qualquer consideração sobre a presente defesa, interposta em 23/07/2007, que não sofreu qualquer obstáculo em seu processamento pela autoridade preparadora, já que nesta última data o STF já tinha declarado inconstitucional tal garantia.

Agora, passa-se à defesa do **item II** (o auto de infração está inquinado de nulidade, por cerceamento do direito de defesa do contribuinte, já que não discriminou os índices e fundamentos legais aplicados a título de correção monetária, multa, juros moratórios, nem as alíquotas e bases de cálculos do imposto referido. Ainda, a autoridade autuante não pormenorizou a legislação que incidiu no caso em debate).

Como se pode ver no auto de infração (fls. 5 a 13), a base de cálculo, alíquota, imposto apurado, multa de ofício e juros de mora aplicados estão minuciosamente descritos. Ademais, a infração encontra-se detalhada no longo relatório de fls. 14 a 23, com

precisa indicação da base legal infringida (fls. 08 e 11). Assim, absolutamente descabida a presente defesa, não havendo a nulidade aventada.

Passa-se à defesa do item III (a contabilidade do recorrente, nos exercícios de 1998 e 1999, continha anomalias contábeis de grande significado, demonstrando um lucro maior do que o efetivamente conseguido. Assim, trata-se de mero erro contábil, no caso, erro de fato, não podendo a empresa recorrente suportar maiores conseqüências).

O contribuinte não conseguiu justificar os motivos dos equívocos contábeis que culminaram com os pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados. Aqui, colacionam-se as justificativas da autoridade autuante, *verbis*:

(no tocante ao estorno de provisão de Pis e Cofins – fls. 14 e 15)

Intimado a justificar os lançamentos de estorno e comprovar o destino dos recursos que saíram do caixa, o contribuinte alegou erro contábil (fls. 36), sustentando que a contrapartida deveria ter sido em contas de despesa, e que os valores lançados a crédito de caixa nunca saíram da empresa. O responsável pela contabilidade argumenta que não detectou o erro por ocasião do encerramento do período, na apuração do balanço patrimonial.

A empresa não comprovou a destinação dos recursos, alegando que não houve saída do caixa. É insustentável o argumento, pois o erro seria facilmente detectável por ocasião do balanço, e, mesmo que não o fosse, os valores deveriam permanecer no caixa até a presente data, o que não ocorreu, conforme resposta ao termo de intimação na fl. 52, que aponta um saldo de R\$ 5.736,00 em 30/11/02.

(no tocante à escrituração indevida de notas fiscais de remessa/devolução como compras – fls. 16 e 17)

Essa nota de devolução [remessa de vasilhame da AGIP para a Guaíba Gás] não representa operação de compra e venda e não envolve qualquer tipo de pagamento. No entanto, a Guaíba Gás lançou diversas notas dessa natureza a débito da conta de compra de mercadorias e a crédito de caixa.

O mesmo ocorre em relação a diversas notas de entrada emitidas pela própria Guaíba Gás, quando do retorno dos botijões cheios ou vazios nos caminhões que saem para efetuar as vendas.

Aqui novamente as operações não correspondem a compra e venda, não havendo qualquer pagamento envolvido. Mas várias dessas notas foram contabilizadas a débito de compra de mercadorias e a crédito de caixa.

É importante observar que esse procedimento teve início em dezembro/98, quando a conta caixa tinha saldo superior a R\$ 450.000,00 (fl. 139), situação bastante improvável para uma empresa do porte da Guaíba Gás. Na prática, devem ter ocorrido diversos pagamentos ao longo do ano sem o devido



registro da saída de recursos do caixa, o que levou a um saldo elevado irreal, baixo através do registro das notas de remessa ou de entrada.

Intimado a justificar o lançamento das notas de remessa da AGIP e das notas de entrada da Guaíba Gás, o contribuinte alegou erro de contabilização, sustentando que nunca houve saída dos recursos da conta caixa (fl. 48).

Novamente é insustentável o argumento, pois o erro seria facilmente detectável por ocasião do balanço e, mesmo que não o fosse, os valores deveriam permanecer no caixa até a presente data, o que não ocorreu, conforme resposta ao termo de intimação na fl. 52, que aponta um saldo de R\$ 5.736,00 em 30/11/02. (grifos do original)

A fiscalização partiu de um montante de R\$ 667.677,72, que havia sido identificado como o total de lançamentos indevidos a crédito da conta caixa. Aqui, o contribuinte logrou comprovar que houve diversas operações que aumentaram indevidamente o saldo da conta caixa, para as quais não ocorreu a efetiva entrada de recursos ou não se contabilizou as reais saídas dos recursos. Assim, contabilizaram-se compras como vendas (com débito na conta caixa), consideraram-se simples notas de remessa como vendas (com débito na conta caixa) e não se contabilizaram compras (deixou-se de creditar a conta caixa), tudo a majorar indevidamente a conta caixa. Excluídas tais operações, restaram R\$ 237.742,89, valor esse representado por lançamentos indevidos na conta caixa, que não tem justificativa em equívocos cometidos. Caso efetivamente não tivesse saído os recursos, como asseverado pelo recorrente, a conta caixa deveria espelhar o último montante, e não o valor residual depois comprovado à fiscalização, como acima descrito.

Ainda, deve-se evidenciar que os pagamentos a beneficiários não identificados sequer poderiam ser considerados como distribuição de lucros, já que os lucros acumulados foram todos distribuídos aos sócios, como asseverado pela fiscalização.

Por tudo, inviável a defesa aqui deduzida.

Agora, a defesa do item IV (a multa de ofício aplicada tem caráter manifestamente confiscatório).

Ainda, a recorrente afirma que a multa de ofício tem caráter confiscatório. Aqui, um pequeno parêntese, antes de analisar dogmaticamente essa irresignação. O princípio da proibição de efeito de confisco é de difícil constatação, e, como diz Heinrich Kruse, quando fala do “imposto sufocante”, mais se assemelha ao “*monstro do Lago Ness do Direito Tributário: ninguém o viu e todos escrevem sobre ele*”¹.

Agora, transcreve-se a norma constitucional que positivou tal princípio:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I a III - omissis;

¹ Apud Schoueri, Luis Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. 1ª ed., Rio de Janeiro, 2005, p. 302.

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

(...) (grifei)

Vê-se que o princípio do não-confisco se aplica a tributos.

Como estampado no art. 3º do Código Tributário Nacional, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito. A sanção de ato ilícito, como já enfatizado anteriormente, tem na multa pecuniária uma de suas espécies. Assim, tratando-se de multa pecuniária, não há que falar em princípio do não-confisco.

Ainda, deve-se ressaltar que os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador, ou mesmo ao órgão judicial competente, não podendo se dizer que estejam direcionados à Administração Tributária, pois esta se submete ao princípio da legalidade, não podendo se furtar em aplicar a lei. Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa, por exemplo, invocando o princípio do não-confisco, afastar a aplicação da lei tributária. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento (imposto e multa de ofício). Ora, como é cediço, somente os órgãos judiciais têm esse poder. No caso específico dos Conselhos de Contribuintes, tem aplicação o art. 49 de seu Regimento Interno, que veda expressamente a declaração de inconstitucionalidade de leis, tratados, acordos internacionais ou decreto.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao recurso, para reconhecer que a decadência fulminou o imposto de renda referente ao fato gerador de 31/01/1998.

Sala das Sessões, em 02 de junho de 2009

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator





MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: 11080.002320/2003-29
Recurso nº: 160.418

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 3401-00.116.

Brasília,

EVELINE COELHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional