



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13807.002696/00-30
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.045 – 1ª Turma
Sessão de 11 de novembro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente COLDEX FRIGOR EQUIPAMENTOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1995

IRRF - OMISSÃO DE RECEITAS LEI N° 8.541/92

A exigência de IRRF sobre receitas omitidas, prevista nos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541/92 não se configura como aplicação de penalidade, pois trata de hipótese de incidência de imposto, devendo ser aplicada quando vigente à época do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado pelo voto de qualidade em negar provimento ao recurso especial, vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Júnior, Valmir Sandri, Antônio Carlos Guidoni Filho (Suplente Convocado), Antônio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado) e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado).

(Assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

(Assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator.

EDITADO EM: 24/11/2014

AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, VALMIR SANDRI, VALMAR FONSECA DE MENEZES, ANTÔNIO CARLOS GUIDONI FILHO (Suplente Convocado), JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, ANTONIO LISBOA CARDOSO (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, PAULO ROBERTO CORTEZ (Suplente Convocado). Ausente, Justificadamente, a Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, com adendos e pequenas modificações para melhor compreensão.

Trata o presente feito de auto de infração lavrado em desfavor da Recorrente, tendo em vista a identificação, durante procedimento de fiscalização, de infrações à legislação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Segundo se extrai do relatório proferido pela DRJ:

Em ação fiscal, levada a efeito no domicílio da contribuinte acima identificada, foram apurados os fatos listados a seguir, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 121 a 123):

2 - Glosa de despesas operacionais, relativas aos pagamentos de serviços prestados por terceiros, a título de auditoria, consultoria, honorários profissionais, outros serviços e assistência técnica

3 - Glosa de despesas não operacionais no valor de R\$ 914.176,59 relativa a não comprovação de venda com prejuízo imobilizado.

4 - Desse modo, foi apurado um crédito total de R\$ 1.698.085,21 de base de cálculo Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ, que foi compensado com o prejuízo do mesmo período, não havendo crédito a ser exigido, com exceção da multa administrativa por preenchimento incorreto da declaração de rendimentos. Fundamento legal: arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 243, 247 e 984, todos do regulamento do Imposto de Renda (RIR) aprovado pelo decreto nº 1.041/94.

5 - Como reflexo foi apurada base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$ 1.072.323,16, que diminuiu a base negativa. Fundamento legal: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/1988, art. 19 da Lei n. 9.249/1995.

6 - E Imposto de Renda Retido na Fonte - IRF, no valor total de R\$ 1.016.160,18, já incluídos multa de ofício e juros de mora calculados até 29/02/2000. Fundamento legal art. 739 do RIR/94, art 62 da Lei nº 8.981/1995, art. 44 da Lei nº 8.541/1992, com redação dada pelo art. 3o da Lei nº 9.064/1995.

7 - Inconformada com a autuação da qual foi notificada em 24/03/2000, a empresa apresentou competente impugnação em 20/04/2000, em síntese, a seguir:

Documento assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por OTACILIO DANT AS CARTAXO

Autenticado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por OTACILIO DANT AS CARTAXO

Impresso em 05/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

7.1 Alega que, relativamente às despesas operacionais está apresentando junto com a impugnação a documentação necessária que deram respaldo às deduções efetuadas, relativas as seguintes contas:

7.2 Conta nº 8407.110 - Serviços de auditoria e consultoria. A impugnante alega que no primeiro demonstrativo apresentado à Fiscalização deixou de incluir os valores de IRF, apresentando agora o demonstrativo correto e as competentes notas fiscais, demonstrando que a diferença é de apenas R\$ 306,39.

7.3 Conta nº 8407.120 - Serviços de Auditoria e Consultoria. A impugnante está apresentando os valores corretos dessa conta bem como as respectivas notas fiscais. Ressalta que a nota fiscal de valor R\$ 44.352,00, glosada pela fiscalização se refere a contratação de serviços de assessoria e acompanhamento do processo administrativo junto ao Conselho de Recursos da Previdência e Assistência Social em Brasília, referente a NFLD 31.84.212-5/93, cujas informações foram difíceis de obter por São Paulo, em virtude da greve deste órgão e ausência de informatização do mesmo à época.

7.4 Conta nº 8407.130 - Serviços de auditoria e consultoria. A impugnante está apresentando o demonstrativo dessa conta agora com os valores corretos, pois havia deixado de informar à fiscalização os valores relativos ao IRPF, bem como as notas fiscais, demonstrando a origem das despesas.

7.5 Conta nº 8407.110 - honorários profissionais. A impugnante apresenta agora demonstrativo como o IRF que não tinha sido incluído, bem como os competentes recibos de pagamento de honorários.

7.6 Conta nº 8412.120 - outros serviços pessoa jurídica. A impugnante apresenta as notas fiscais relativas a essa conta, que demonstrariam que a diferença apurada é de R\$ 2.360,66 e não R\$ 19.777,76, como apurada pela fiscalização;

7.7. Conta nº 3412.320 - outros serviços pessoa jurídica. A impugnante apresenta as notas fiscais relativas a essa conta, que demonstrariam que a diferença apurada é de R\$ 2.360 e não de R\$ 19.777,76, como constou no Termo de Verificação.

7.8 Conta nº 8413.310 - serviço de assistência técnica de terceiros, A empresa apresenta as notas fiscais correspondentes a essas despesas junto com a impugnação.

7.9 Alega que quanto à diferença apurada de R\$ 914.176,59, relativa as despesas não operacionais, está apresentado agora demonstrativo anexo e relações de bens a baixar referente ao leilão realizado, bem como lista dos bens do ativo levados a leilão e o montante correspondente a depreciação dos mesmos, o valor de tais ativos e o prejuízo contábil desta venda, apurando então uma diferença de somente R\$163.097,18.

7.10 Argumenta que é inaplicável a multa regulamentar em razão de declaração inexata de rendimento de pessoa jurídica, em virtude de não haver imposto a pagar, haja visto que se não há imposto devido, inexistente base de cálculo da multa, citando dois acórdãos do Conselho de Contribuintes que embasariam sua tese.

7.11 Por fim, requer que, em face da documentação apresentada, a autuação seja declarada insubsistente

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo - SP considerou o auto de infração parcialmente procedente, em virtude da documentação apresentada e manteve os valores que restaram incomprovados pela contribuinte, conforme acórdão DRJ/SPOI nº 16.11.309 (fls.407/418) cuja ementa segue abaixo:

DESPESAS - COMPROVAÇÃO - DEDUTIBILIDADE.

As despesas não comprovadas documentalmente sujeitam-se à glosa correspondente, visto que a pessoa jurídica é obrigada, por Lei, a conservar em ordem, documentos e papéis que se refiram a atos e operações que modifiquem ou possam vir a modificar a sua situação patrimonial.

Inconformada, a Contribuinte aviou recurso para este Conselho, aduzindo, em síntese, o seguinte:

DAS DESPESAS OPERACIONAIS PRETENSAMENTE NÃO COMPROVADAS.

1) Que o fisco não está a exigir somente a prova da despesa incorrida, mas sim uma documentação exaustiva, da qual dificilmente um contribuinte disporia, dado o volume de documentos que dão fundamento à contabilidade empresarial.

2) Que para a fiscalização, muitas despesas não foram aceitas como dedutíveis porque, embora não tenha havido dúvida quanto à ocorrência da efetiva despesa, faltaram alguns documentos que somente iriam corroborar o gasto já comprovado e não contestado.

3) Que a legislação do IR não impõe os critérios postos pela Fiscalização como hábeis ao reconhecimento válido de uma despesa.

4) Que caberia ao Fiscal ter feito a prova de que tais gastos (despesas operacionais, no entender da Recorrente) não seriam necessários às atividades empresariais ou não seriam existentes.

5) Que o lançamento apresenta erro insanável, vez que não diferencia a natureza dos gastos, mesclando institutos diferentes (despesa inexistente e despesa indedutível), devendo, portanto, serem anuladas as despesas glosadas.

6) Que cabe a Autoridade Fiscal a prova de que a despesa não é usual, necessária ou normal para que se tenha um auto de infração válido.

DAS DESPESAS NÃO OPERACIONAIS

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em

24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 04/12/2014 por OTACILIO DANT

AS CARTAXO

Impresso em 05/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

7) *Que restou provado ter havido prejuízo contábil na venda de ativo imobilizado realizada por meio de leilão.*

8) *Que muito embora os documentos acostados aos autos comprovem ter havido não só o leilão, como também o fato do prejuízo na venda, a autoridade julgadora não considerou a apresentação da documentação como hábil a desconstituir a pretensão fazendária, o que não se pode aceitar, eis que os documentos anexados quando da impugnação fizeram prova da ocorrência do prejuízo fiscal, restando apenas uma diferença de R\$ 163.097,18 (cento e sessenta e três mil e noventa e sete reais e dezoito centavos).*

9) *Que para lavrar o auto de infração e vê-lo mantido, a fiscalização deveria fazer prova de que o leilão se deu por outros valores e que a recorrente teria se beneficiado indevidamente da operação.*

DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL PARA A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

10) *Que pela leitura do auto de infração, verifica-se que os dispositivos legais que embasaram a cobrança da contribuição social não autorizam, nem tampouco determinam que a Contribuição Social incida sobre o ano-calendário de 1995. Isto porque a Lei 9.065/95, ampliou a base de cálculo da CSLL, somente para os fatos ocorridos a partir de 1º de Janeiro de 1996, e como in casu, trata-se do ano-calendário de 1995, por ausência de fundamentação legal e por respeito aos princípios basilares do direito tributário, constata-se que a cobrança de CSLL é indevida.*

DO IMPOSTO SOBRE A RENDA EXCLUSIVAMENTE NA FONTE E DA APLICAÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

11) *Que se prevalecer o auto de infração, a cobrança do IRRF, relativa à omissão de receitas, deve ser cancelado por força da aplicação da retroatividade benigna, conforme disposto no art. 106, II, do CTN.*

12) *Que dada a ulterior publicação da Lei nº 9.249/95, verifica-se que esta deve ser aplicada no presente caso retroativamente para beneficiar a recorrente, impedindo assim que seja aplicada a sanção de retenção de valores em decorrência da presunção de omissão de receitas.*

É o relatório.

O Colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, decidiu afastar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso. Proferiu acórdão que obteve a seguinte ementa:

DESPESAS - COMPROVAÇÃO - DEDUTIBILIDADE.

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Não há, na legislação do Imposto de Renda, exigência de documentação

pré-estabelecida a fim de se comprovar a dedutibilidade do gasto. A empresa deve fazer prova da ocorrência do gasto e que estes preenchem os requisitos da necessidade, normalidade e usualidade.

PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.

Não se aplica o princípio da anterioridade (art. 150, III, 'b' da CR/88) às contribuições sociais (conforme disposto no art. 195, §6º).

IPRF - OMISSÃO DE RECEITAS - LEI Nº 8.541/92 Segundo a jurisprudência deste Conselho, a exigência de IRRF sobre receitas omitidas não se configura como aplicação de penalidade pois configura hipótese de incidência de imposto, cuja lei aplicável será a vigente à época do fato gerador.

Recurso voluntário negado.

Inconformada a contribuinte apresentou Recurso Especial por divergência, o qual foi parcialmente admitido pelo presidente da 4ª Câmara da 1ª SEJUL, tendo seguimento apenas no tocante à tributação a título de IRRF.

Quanto a esse tópico a recorrente alega que a cobrança de IRRF sobre valores arbitrados encontrava fulcro nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 e que, independentemente da data da suposta ocorrência do fato gerador dos tributos discutidos, deve-se considerar que esses dispositivos legais, que davam fulcro à cobrança e à tributação por omissão de receitas, foram expressamente revogados pelo art. 36, inc. IV, da Lei nº 9.249/95.

As matérias que não obtiveram seguimento foram submetidas à reexame, no qual o presidente desta CSRF manteve o despacho de admissibilidade do recurso especial.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

O recurso especial é tempestivo e preenche os requisitos admissibilidade, assim dele conheço na parte em que foi admitida.

A matéria submetida a julgamento por esta CSRF cinge-se à possibilidade de retroação benigna, conforme o contribuinte argumenta nos itens 18 a 23 da peça recursal, sustentado, em síntese, que o IRRF cobrado com fulcro nos artigos 43 e 44 da Lei n. 8.541/92, tem natureza punitiva e, portanto, quando revogados pelo art. 36, inciso IV, da Lei n. 9.249/95 teriam que sofrer efeito retroativo, com base no art. 106, II, do CTN, e cita jurisprudência do CARF com este entendimento. Destaque-se que argumentos de inconstitucionalidade para afastar a aplicação de lei não podem ser analisados no âmbito do CARF.

A Fazenda em suas contrarrazões e sustenta que não se aplica *in casu* a retroação considerando que se trata de hipótese de incidência prevista em lei e não de penalidade, no sentido de que: "Tributo e sanção por ato ilícito são conceitos jurídicos diversos." Alega a revogação de paradigma, o qual não procede, tratando-se de acórdão da CSRF com posição divergente (Ac. CSRF/01-04.790), dando pela irretroatividade.

Considerados os argumentos do recorrido, do recurso especial e as contrarrazões, tenho que o acórdão recorrido não merece ser reformado, por duas razões centrais, como segue.

1 - A Lei n. 9.249/95, que em seu art. 36, inciso IV, revogou os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, só surtiu efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, conforme dispõe seu art. 35: "Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996."

Ou seja, de acordo com a própria Lei revogadora, expressamente seus efeitos só se aplicam a partir de 1º de janeiro de 1996, como o lançamento se reporta ao exercício de 1995 - o lançamento está plenamente consoante com os arts. 144 e 149 do CTN.

Como os fatos descritos no TFV se subsomem às hipóteses previstas na Lei, o lançamento só pode ser afastado caso se entenda que a referida lei é inconstitucional – o que não é aplicável em sede de julgamento administrativo, mormente no CARF, por força da Súmula CARF n. 2.

2 - Os artigos 43 e 44 Lei nº 8.541/92 tem a seguinte redação

Da Omissão de Receita

Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o Imposto de Renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 1º O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo.

§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995) (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 3º A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR pelo valor desta fixado para o mês da omissão. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995) (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 4º Consideram-se vencidos o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão. (Incluído pela Lei nº 9.064, de 1995) (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995) (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

Da simples leitura dos dispositivos defluiu-se que se trata de norma que traz presunções legais em situação específica (omissão de receita), determinando o modo como é lançado o tributo na situação que especifica. Não se trata de norma tributária sancionadora. não se trata de penalidade, portanto, não podem ser interpretadas à luz do art. 106, II, do CTN, que não atinge as normas que estabelecem critérios de lançamento do tributo e suas alíquotas, ou seja, cuida de hipótese de incidência de imposto, devendo ser aplicada quando vigente à época do fato gerador.

Essas razões por si só seriam suficientes para afastar o especial e confirmar a decisão recorrida. Mas há outros argumentos que se somam a este, aos quais me alinho, consubstanciados nas razões do C. Marcos Vinicius Neder no Ac. CSRF/01-05.183 (decido em, 18 de março de 2005) em, que sustenta em seu voto (vencido) o seguinte:

Os arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92, bem como todos os outros constantes daquela rubrica, estabelecem formas de tributação para situações diferenciadas, notadamente de falta de recolhimento do imposto devido. E o artigo 3º do CTN já estabelece que tributo não é sanção, tanto que a própria redação do art. 43 deixa explícita a falta de correspondência do título com o conteúdo, ao determinar que sobre as receitas omitidas serão lançados o imposto, com os acréscimos legais e as penalidades de lei, estas sim as verdadeiras. Não há falar, portanto, em retroatividade benigna da Lei 9.249/95, uma vez que não se verifica qualquer das hipóteses do art. 106 do CTN.

De outro lado, argumentações no sentido de que o imposto incide com caráter de penalidade, ou que ressaltam a onerosidade da tributação do dispositivo revogado frente à estabelecida pela lei revogadora, não autoriza a retroação da lei posterior que reduziu a incidência do imposto. É usual em nosso ordenamento jurídico a redução da base de cálculo ou de

aliquotas de tributo sem que isso acarrete sua aplicação retroativa e a restituição de tributo pago sob a vigência da lei revogada.

Ressalte-se que os que defendem a aplicação retroatividade da Lei nº 9.249/95 com fulcro no artigo 106 do CTN referem-se não apenas ao cálculo da penalidade cabível em razão da omissão de receita, mas do tributo em si, aplicando alíquotas e base de cálculo previstos na nova lei a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução.

Resta analisar, por fim, o posicionamento de alguns dos meus pares no sentido de que art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 ofende ao conceito de renda estabelecido no artigo 43 do CTN. Sustentam os defensores dessa tese, que a tributação apartada da omissão de receita não considera os custos a ela correspondentes, tributando a receita integral e não a renda (mais valia).

Ora, a Suprema Corte tem dito que o conceito de renda na Constituição Federal é polissêmico e não ontológico². Para efeitos tributários, o conceito de renda é o definido na lei. No CTN, corresponde à disponibilidade econômica ou jurídica do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, o que, ao fim, representa o acréscimo de valor patrimonial. A Lei nº 8.541/92, por sua vez, definiu que a tributação do imposto sobre a renda sobre a totalidade da receita omitida, por considerar que o contribuinte não apropriou as despesas em momento próprio ou as teria considerado em resultado de período anterior.

De fato, a omissão de receita é identificada pelo Fisco posteriormente ao momento em que ela efetivamente ocorre. No caso presente, evidenciou-se a omissão pela falta de recursos no caixa para realizar as saídas nele escrituradas (saldo credor de caixa). Daí o legislador considerar não há como precisar o momento de sua ocorrência e se as despesas já poderiam ter sido aproveitadas anteriormente pelo contribuinte. Por isso, opta por estabelecer que a receita mantida à margem da escrituração representa o acréscimo patrimonial do contribuinte e exigir o tributo sobre sua totalidade.

Discutir, nessa esfera, a justiça ou a injustiça da lei federal refoge a nossa competência para se inserir na área de atuação de outros Poderes da República.

Assim, com os fundamentos acima, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator

CÓPIA