



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

Processo n° 16004.720007/2014-55
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.866 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de maio de 2016
Matéria IRPJ e outros tributos
Recorrente WICKBOLD & NOSSO PÃO INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Não há falar em nulidade dos autos de infração, quando estão formalmente em consonância com o art. 10 e não se constata a hipótese de nulidade prevista no art. 59, I, ambos os dispositivos do Decreto nº 70.235/72.

Há que se reconhecer a nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento do direito de defesa, quando não é dada ciência ao contribuinte de documentos produzidos pela Fiscalização e expressamente citados no Termo de Verificação Fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em ANULAR a decisão de Primeira Instância, divergindo a Conselheira Talita Pimenta Félix, que anulava o lançamento.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Relator.

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (Presidente), Ana de Barros Fernandes Wipprich, Alberto Pinto Souza Júnior, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 14-51.706 da 13ª Turma da DRJ/RPO, o qual foi assim ementado:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão. O MPF é mecanismo de controle administrativo e pode ser prorrogado por quantas vezes for necessário, sem que, com isso, se inquine o feito.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO.

É incabível a alegação de cerceamento ao direito de defesa, quando as infrações apuradas estiverem identificadas e os elementos dos autos demonstrarem a que se refere a autuação, dando-lhe suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa conhecê-los e apresentar sua defesa sem empecilho de qualquer espécie.

A alegação de cerceamento do direito de defesa na fase investigativa que ocorre durante o procedimento fiscal e se conclui com o lançamento do crédito tributário é incabível, pois somente quando da impugnação da autuação se instaura a fase litigiosa do processo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. COMPETÊNCIA DO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO DE JULGAMENTO.

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade, não podendo negar os efeitos à lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.
CABIMENTO.

Cabível a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, concomitantemente com a multa de ofício relativa aos lançamentos por glosa de despesas, pois distintas são as hipóteses de incidência legalmente previstas.

MULTA ISOLADA. JUROS. RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA.

Havendo retenção do IRRF e não ocorrendo seu recolhimento ou tendo este sido feito após o prazo previsto para a entrega da DIRPF do período a que se referir o pagamento, serão exigidos de ofício, da fonte pagadora, a multa e os juros, cabendo ao beneficiário pessoa física o oferecimento do rendimento à tributação na Declaração de Ajuste Anual, podendo compensar-se do imposto retido.

RETIFICAÇÃO DE PREJUÍZOS. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal a autorizar o sobrestamento das retificações realizadas pela Fiscalização por conta dos lançamentos perpetrados, até que o processo decorrente seja julgado em instância derradeira.

INCENTIVOS FISCAIS. RETIFICAÇÃO DAS APLICAÇÕES. NÃO CABIMENTO.

Incabível pleitear eventuais retificações nos valores originalmente destinados pela contribuinte a incentivos de natureza fiscal, como PAT e outros, em razão dos lançamentos de ofício realizados pelo Fisco, posto que não se encontra, dentre as atribuições deste Órgão Julgador de 1º Grau, tal competência regimental.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LIMITES. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

Na forma do disposto no artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995, a pessoa jurídica poderá deduzir da apuração do Lucro Real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a sócios, a título de remuneração do capital próprio calculados sobre contas do Patrimônio Líquido, limitados à variação pro rata dia da TJLP e desde que haja lucros, computados antes da dedução dos mesmos, ou lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Em face de sua condição de remuneração do capital investido, os JCP, ao revés dos lucros, não podem ser pagos/creditados de forma desproporcional à participação individual de cada um na composição do Capital Social, devendo ser observada rigorosamente tal participação, sob pena de descaracterização do instituto.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTOS DESPROPORCIONAIS. CONSEQÜÊNCIAS.

A natureza jurídica dos Juros Sobre Capital Próprio é de despesa financeira para a empresa e de receita para o sócio beneficiário. Os valores pagos ou creditados aos sócios administradores a título de Juros Sobre Capital Próprio, além do que lhes seria devido pela aplicação do percentual correspondente a participação de cada um no capital social implica em pró-labore indireto, assim devendo ser tratado.

No caso dos mesmos pagamentos beneficiarem sócios não gestores, tal descaixe será tido como pagamento sem causa a sócio, na forma do artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, sujeitando-se à alíquota de 35% sobre a base reajustada, a teor do §3º, do mesmo dispositivo legal. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LIMITES. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE NÃO CUMPRIDAS. ADIÇÃO AO LUCRO REAL E BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Descumpridas os requisitos para sua dedutibilidade, os Juros sobre o Capital Próprio pagos ou creditados perdem a sua característica de despesa dedutível das bases do IRPJ e da CSLL. Pagamentos a sócios não gestores a título de JCP calculados de forma desproporcional às suas participações na composição do Capital Social da autuada não têm caráter de juros, posto que se está remunerando um capital inexistente, mas, sim, de pagamento sem causa, sujeito à regra do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995 e, por isso mesmo, indedutível, impondo sua adição às bases imponíveis de ambas as exações.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

JUROS DE MORA.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejulgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU PAGAMENTOS SEM CAUSA. CABIMENTO. ARTIGO 61, DA LEI Nº 8.981/1995.

A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado sujeitar-se-á à incidência do imposto de renda retido na fonte, de forma exclusiva, à alíquota de 35%, sobre base de cálculo reajustada. Tal regra, na forma do § 1º, do artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995, aplica-se também aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular da entidade, quando não comprovada a operação ou a sua causa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

A recorrente, cientificada do Acórdão nº 14-51.706 em 13/08/2014 (AR a fls. 907), interpôs, em 09/09/2014 (Termo a fls. 1073), recurso voluntário (a fls. 909 e segs.), o qual aduz as seguintes razões de defesa:

a) que se trata de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente, no qual se exige o pagamento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) relativos aos anos-

calendário de 2009 a 2012, supostamente devidos em decorrência de pagamentos efetuados a título de Juros Sobre o Capital Própria (JCP) desproporcional a participação dos sócios no seu capital social;

b) que o Termo Fiscal que acompanhou o Auto de Infração, em decorrência do alegado pagamento de JCP de forma desproporcional aos sócios, o agente fiscal constatou as supostas infrações:

- Contribuições Prev. Patronal sobre os pro-labores indiretos (excesso de JCP) aos sócios administradores;
- Pagamento sem causa para os sócios quotistas (não administradores);
- Ausência de adições nas bases do IR/CS dos pagamentos sem causa;
- Multa isolada relativa a falta de recolhimento de IR e CSLL nas estimativas mensais;
- Multa de ofício e juros isolados relativos a falta de retenção do IRRF sobre as remunerações indiretas efetuadas aos sócios administradores;
- Multa e juros de mora relativos ao recolhimento em atraso dos IRRF sobre os JCPs pagos aos sócios;
- Agravamento da Multa de Ofício (150%) (art. 44, Lei no 9.430/96);

c) que é nulo o auto de infração por ilegitimidade de parte;

c.1) que os valores pagos aos sócios não teriam caracterizado juros sobre o capital próprio, sob a alegação de que o percentual de participação de cada um não teria sido respeitado;

c.2) que se deve deixar claro que não houve quaisquer irregularidades nos pagamentos efetuados pela Recorrente, visto que os juros sobre o capital próprio foram calculados da forma correta, de acordo com a TJLP aplicada sobre as contas do Patrimônio Líquido e observado o limite dos lucros existentes;

c.3) que a Recorrente demonstrou claramente que os valores pagos foram depositados na conta bancária das pessoas físicas, por conta e ordem de sua sócia majoritária NDSA, sendo que tal argumento, contudo, não foi objeto de análise da autoridade fiscal, que permaneceu sustentando haver irregularidades nos pagamentos realizados;

c.4) que a Recorrente, após ter atendido as solicitações da autoridade fiscal e explicado que os pagamentos foram realizados para as pessoas físicas, por conta e ordem de NDSA, caberia ao representante do Fisco mudar o foco da fiscalização e demandar diretamente à NDSA os esclarecimentos devidos, a fim de lá averiguar as eventuais consequências tributárias;

c.5) que caberia, portanto, a autoridade fiscal analisar os efeitos do crédito na NDSA, buscando entender quais seriam os aspectos fiscais envolvidos na cessão do direito ao crédito que lhe era devido a título de JCP;

c.6) que a autoridade fiscal deveria ter tido a diligência de entender se teria sido uma cessão gratuita ou onerosa de direito e quais suas eventuais consequências, sendo certo que todos esses esclarecimentos deveriam preceder a lavratura do auto de infração;

c.7) que a NDSA não poderia ter sido desprezada pela fiscalização e que o agente fiscal não poderia ter se esquivado de fiscalizá-la, na tentativa de descobrir quais as

consequências fiscais de uma pessoa jurídica ceder um direito (de recebimento de JCP) do qual é titular;

c.8) que, se os efeitos dessa cessão não são oponíveis ao Fisco, então, deveria a fiscalização ter investigado os efeitos na própria NDSA, já que o crédito de JCP a ela pertenceria;

c.9) que resluiu claro, portanto, que a d. fiscalização, apenas no intuito de poupar seu tempo face a decadência que se aproximava, não analisou as informações prestadas quanto ao direito de recebimento de JCP pela NDSA, atuando diretamente a Recorrente e os sócios pessoas físicas, porém era justamente na Holding NDSA que a fiscalização deveria verificar o impacto tributário da distribuição dos juros;

c.10) que é nítido que o d. julgador desconsiderou o efeito econômico do pagamento de JCP, analisando, apenas, o efeito financeiro da transação, isto é, pelo mero fato de os valores terem sido creditados e depositados diretamente à conta bancária das pessoas físicas, a autoridade julgadora presumiu tratar-se de pagamento irregular, quando, em verdade deveria ter observado, tão-somente, o efeito econômico de um depósito efetuado à conta de terceiros por conta e ordem da detentora de um direito;

c.11) que o fato dos depósitos financeiros terem ocorrido na conta bancária das pessoas físicas não serve, nem de longe, para legitimar a afirmação de que se tratou de pagamento sem causa ou pro-labore feito pela Recorrente, tampouco modificar a natureza jurídica do mesmo;

c.12) que a autoridade julgadora valeu-se, exclusivamente, das planilhas preenchidas pela Recorrente em sede do procedimento fiscalizatório, contendo os valores que foram por ela transferidos aos sócios pessoas físicas em confronto com os extratos bancários, para determinar a natureza do pagamento como "sem causa/pro-labore indireto", para os quais o imposto correspondente foi aplicado;

c.13) que, na verdade, o que houve foi a deliberação de um crédito diretamente à conta das pessoas físicas e a presente fiscalização não deveria ter recaído na Recorrente, razão que por si só justifica a nulidade do lançamento pela ilegitimidade de parte no polo passivo;

d) que é nulo o auto de infração por cerceamento do direito de defesa;

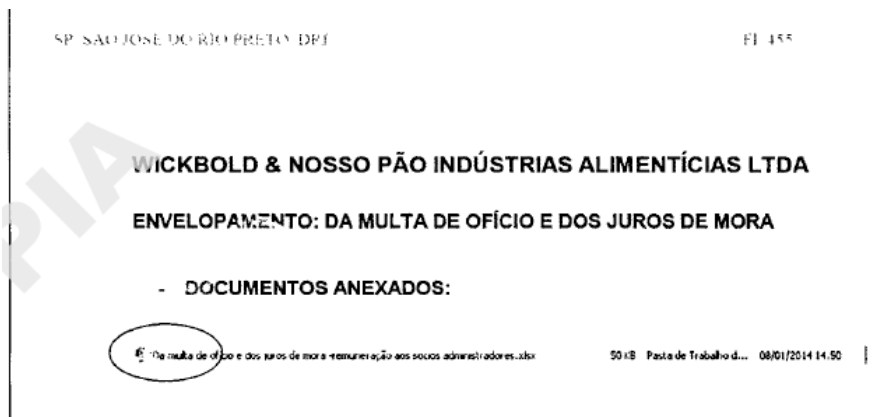
d.1) que, adicionalmente, antes de se passar ao mérito da questão, ressalta-se que o Auto de Infração que instrui o presente processo foi lavrado com outros equívocos que devem levar o julgamento a nulidade;

d.2) que, a despeito do cumprimento das solicitações feitas e da inexistência de qualquer embaraço ao processo fiscalizatório, a Recorrente não obteve acesso a integralidade dos cálculos elaborados pela autoridade fiscal, mas tão-somente a sua síntese, constantes do próprio Auto de Infração e do Termo de Descrição dos Fatos;

d.3) que, a exemplo do ora exposto, um trecho do Termo de Descrição dos Fatos (pag. 24), em que a autoridade fiscal menciona cálculo realizado e apresenta apenas um arquivo digital, em formato "pdf" onde se encontra o "link" para uma planilha a qual a Recorrente não teve acesso, se não vejamos a reprodução do citado trecho:

"De acordo com as planilhas de pagamentos feitos aos sócios, apresentadas pela Wickbold (fl. 365), apurei novo demonstrativo calculando os excessos de valores (pagos a título de juros sobre o capital próprio) e as datas cujos recursos foram efetivamente pagos aos sócios administradores e calculei o valor do imposto de renda que deveria ter sido retido na fonte em relação aos pro-

labores direto e indiretos —fl. 455."



d.4) que a Recorrente tentou, várias vezes e sem êxito, acessar o cálculo realizado (as planilhas acima não "abrem");

d.5) que, no próprio Termo de Descrição dos Fatos, o agente fiscal faz referência a demonstrativos de cálculos essenciais a análise da metodologia por ele utilizada, mas não disponíveis à Recorrente, que teve dificultada sua defesa e o correto entendimento sobre a quantificação dos lançamentos efetuados;

d.6) que é cediço que o direito do administrado à ampla defesa e ao contraditório se manifesta de diversas formas, inclusive mediante a identificação de todos os elementos fáticos e jurídicos relacionados a sua situação perante à Administração Pública;

d.7) que o simples fato de a Recorrente não ter tido acesso às planilhas de cálculo elaboradas pelo agente fiscal impede que ela tenha pleno conhecimento de como se deu a quantificação do crédito fiscal lançado, infringindo-se os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa;

d.8) que, muito embora a Recorrente tenha alegado, em sede de Impugnação, o evidente cerceamento de seu direito de defesa, a decisão ora recorrida refutou os argumentos apresentados, conforme os termos de sua ementa;

d.9) que não pode prosperar a decisão de primeira instância acerca da presente questão, pois, em primeiro lugar, é fundamental ao contribuinte ter conhecimento de toda e qualquer informação utilizada na fase fiscalizatória (investigativa), incluindo todas as memórias de cálculo que induziram o agente fiscal a constituir o crédito tributário;

d.10) que é o acesso a todos os dados que possibilita que o contribuinte possa questioná-los, se entender cabível, quando da Impugnação, sendo que, sem acesso a integralidade das informações, resta caracterizado o cerceamento a sua ampla defesa;

d.11) que a Recorrente não era, à época do feito, adepta ao domicílio fiscal eletrônico e não teve, por conseguinte, acesso aos autos digitalizados do processo e, por essa razão, a Recorrente recebeu toda a documentação relativa ao presente processo, incluindo o Auto de Infração e o Termo de Descrição dos Fatos por meio de CD-ROM, porém, o referido CD-ROM não possibilitava, como já mencionado anteriormente, o acesso às planilhas que continham as memórias de cálculos elaboradas pelo fiscal para chegar ao montante do crédito tributário lançado;

e) quanto à natureza dos pagamentos efetuados:

e.1) que se verifica do Termo de Descrição Fiscal que acompanhou a autuação, entendeu a autoridade que "a fiscalizada, por meio de pagamentos efetuados a título

de juros sobre o capital próprio, remunerou mensalmente os seus sócios quotistas, mediante o pagamento desproporcional à participação dos mesmos no capital social da empresa”;

e.2) que, quanto à natureza jurídica dos JCP, é possível defini-la como modalidade de distribuição de resultados aos sócios ou acionistas, diferenciando-se dos lucros e dividendos unicamente para fins fiscais, em virtude de um regime tributário especial que faculta sua dedução na apuração do IRPJ e da CSLL, observados determinados limites;

e.3) que, resumidamente, a dedutibilidade de JCP para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL depende basicamente de apenas dois requisitos, quais sejam:

(i) aplicação de taxa não superior a variação pro rata dia da TJLP sobre o valor do Patrimônio Líquido da empresa (subtraído das parcelas referidas acima); e

(ii) limitação do valor a ser pago a 50% do lucro do exercício (antes da contabilização dos juros) ou a 50% do saldo de lucros acumulados e reservas de lucros, dos dois o maior;

e.4) que obedecidos tais requisitos, não há que desqualificar os valores pagos a esse título, ou seja, não havendo qualquer inobservância dos requisitos legais acima, deve, então, a fiscalização provar, de forma contundente, que os referidos pagamentos não ocorreram a título de JCP, o que não restou efetivamente comprovado no caso em tela;

e.5) que ainda que a fiscalização tivesse demonstrado a desqualificação dos JCP pagos pela Recorrente e certo que não poderia, então, ter conferido aos referidos pagamentos a natureza de pró-labore indireto e pagamento sem causa;

e.6) que não merece acolhida a tese de que, com base no art. 9º da Lei 9.249/95, os JCP não pagos na exata proporção da participação dos investidores no referido capital modificam a natureza do instituto;

e.7) que, conforme já esclarecido, o pagamento dos Juros sobre Capital Próprio que a autoridade fiscal afirma ter sido feito de forma irregular pela Recorrente (entendimento corroborado pela decisão recorrida), não alteraria sua natureza jurídica, logo, tal pagamento, quando muito, geraria consequência fiscal quanta a sua indedutibilidade, sendo que este tema deixou de ser analisado pela autoridade fiscalizadora;

e.8) que não pode o Auto de Infração em questão ser julgado procedente, dado que os valores pagos pela Recorrente guardam natureza de legítimos juros sobre o capital próprio, pois, como se viu, todos os requisitos legais para tanto encontram-se presentes;

f) que não existe a hipótese de excesso de pró-labore e pagamento sem causa;

f.1) que entendeu a DRJ/RPO que o pagamento efetuado aos sócios não administradores não tem natureza de Juros Sobre o Capital Próprio e nem de "pro-labore" e que, portanto, deve ser considerado como pagamento sem causa, conforme disposição do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995;

f.2) que os valores pagos tanto possuem a natureza de JCP que o próprio fiscal validou o cálculo efetuado: considerando a TJLP aplicada sobre as contas do Patrimônio Líquido da Recorrente e observando o limite legal dos lucros existentes;

f.3) que não há como se cogitar a aplicação do dispositivo em tela, pela simples razão de que os pagamentos tiveram sua causa plenamente justificada;

f.4) que a exigência do IRRF chega a ser contraditória com as conclusões da própria fiscalização, vez que reconhece a causa dos desembolsos efetuados pela Recorrente,

ao lançar, sobre esses exatos mesmos valores, multa e juros isolados em razão de suposto recolhimento em atraso de IRRF sobre JCP;

f.5) que, por um lado, considera que os pagamentos não tiveram causa comprovada, cobrando IRRF a 35% sobre eles e, por outro, afirma que os pagamentos foram a título de JCP de forma irregular e que o respectivo recolhimento de IRRF a 15% foi realizado em atraso, cobrando multa e juros isolados sobre o IRRF supostamente devido;

f.6) que, ainda que não se considerasse a causa comprovada pela Recorrente que justificou o referido pagamento, o lançamento do IRRF não merece prosperar, pois: (i) ou se admite a indedutibilidade das despesas de juros sobre o capital próprio, fazendo incidir o IRPJ e CSLL sobre supostas adições; (ii) ou se entende que houve o suposto pagamento sem causa, admitindo-se a retenção de 35% na fonte;

g) que impossível aplicar a multa qualificada (150%);

g1) que Marco Aurélio Greco afirma que se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se ele agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido (que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável) não se trata de caso de aplicação da multa qualificada, mas de divergência de qualificação jurídica dos fatos, hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo legal;

g.2) que não houve qualquer ação dolosa por parte da Recorrente com o objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador;

g.3) que, para que se verifique a fraude ou a sonegação, como definidas pela Lei nº 4.502/64, deve sempre restar caracterizada a presença de dolo (seja ele direto, quando o agente quer um determinado resultado e atua neste sentido, ou indireto ou eventual, quando o agente, com sua ação, assume o risco de produzir determinado resultado), sendo que não houve, no caso em discussão, qualquer intenção dolosa por parte da Recorrente;

g.4) que se verifica inadmissível a afirmação da autoridade fiscal de que a Recorrente agiu com dolo, por ter distribuído recursos legítimos o que, conforme seu entendimento, teria gerado recolhimento a menor de tributos;

g.5) que, ao distribuir JCP, creditando tais valores nas contas dos sócios pessoas físicas por conta e ordem de NDSA, a Recorrente tinha plena convicção de estar agindo de forma correta, tendo em vista a ausência de dispositivo legal coibindo referida conduta;

g.6) que caso tivesse o fiscal efetivamente comprovado a irregularidade do pagamento, vale lembrar que a própria Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Deliberação nº 207, de 13.12.1996, já estabelecia que deveria atribuir-se aos JCP o mesmo tratamento legal dos lucros:

“I. Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício;”

g.7) que é correto o raciocínio expresso no Acórdão 09-46337 da DRJ/JFA, no qual sustenta que o contribuinte agindo, em verdade, em consonância com uma tese que defendia e, ainda que tal tese fosse desprovida de razão, não seria suficiente para a

majoração da multa, ou seja, situação semelhante a que ora se discute, pois a autoridade fiscal aplicou multa qualificada aos valores supostamente devidos pela Recorrente pelo simples motivo de discordar da tese ora defendida, independentemente de ser, ou não, correto o entendimento adotado, não se poderia aplicar a multa de 150%;

h) que há vícios na quantificação do crédito tributário;

h.1) que, no caso, a decisão proferida pela DRJ não adentrou na análise pormenorizada da constituição do crédito tributário, chegando, inclusive, ao ponto de omitir-se sobre o Parecer Normativo nº 01, de 2002, fato este que não passou despercebido pela Recorrente, sendo que a composição do crédito tributário possui vícios insanáveis, haja vista a exigência de multas sobre o suposto atraso na retenção do IRRF, destacando-se os seguintes equívocos:

(i) cobrança da multa de ofício e juros isolados sobre a falta de retenção de IRRF referente aos pagamentos de suposto pró-labore indireto; e

(ii) cobrança de multa e juros isolados sobre o suposto atraso no recolhimento do IRRF (15%) sobre os JCP;

(iii) absoluta falta de razoabilidade e proporcionalidade na imposição das diversas multas e juros isolados;

h.2) que, em relação ao item (i), acima, entendeu a fiscalização que os créditos realizados nas contas das pessoas físicas não são Juros Sobre o Capital Proprio, mas remuneração indireta (excesso de pro-labore), devendo incidir na espécie multa de ofício e juros de mora isolados;

h.3) que o agente fiscal aduz no Auto de Infração que a *"retenção de 27,5% compete à fonte pagadora (Wickbold), nos termos do art. 717 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99)"* (Termo de Descrição dos Fatos - fl. 494), bem como a correspondente multa de ofício e juros isolados ante a falta de retenção, de acordo com art. 9º da Lei nº 10.426/2002, cuja redação foi alterada pela Lei nº 11.488/2007;

h.4) que, para tanto, apoia-se no Parecer Normativo nº 01/2002, dizendo: *"Por outro lado, já citei que o Parecer Normativo nº 01/2002 determina que havendo falta de recolhimento do imposto, ou o recolhimento do imposto após o prazo sem o acréscimo devido, após a data da entrega do IRPF (30/04/XX) serão exigidos da fonte pagadora (no caso a Wickbold) a multa de ofício e os juros de mora isolados"*;

h.5) que, sendo idêntica a base de cálculo (diferença entre o valor retido pela Recorrente - 15%, e o valor do IRPF - 27,5%) para a cobrança das penalidades, tanto das pessoas físicas (Ronaldo e Telma), quanto da pessoa jurídica (Recorrente), há unicidade do critério material de incidência do imposto para sujeitos passivos distintos, logo, cobra-se, desta forma, de dois contribuintes diferentes, imposto que tem por base o mesmo fato gerador;

h.6) que a multa incidente sobre a falta de retenção e recolhimento do imposto (art. 44,1, da Lei nº 9.430/96) está sendo cobrada sob a alíquota de 150% nos Autos de Infração lavrados contra as pessoas físicas sócias administradoras e também da Recorrente;

h.7) que se a multa de ofício e os juros já estão sendo cobrados das pessoas físicas, inclusive por força de entendimento do próprio auditor fiscal, não deverá prosperar a cobrança também para a Recorrente, **SOBRE O MESMO FATO E A MESMA BASE**, por falta de determinação legal e por ser cobrada indevidamente, em duplicidade;

h.8) que os juros também estão sendo cobrados das pessoas físicas e da Recorrente sobre a mesma suposta infração;

h.9) que a autoridade fiscal utilizou como marco inicial para a contagem da retenção do IRRF o registro contábil da Provisão de JCP constituída pela Recorrente, e não o crédito fiscal efetivamente realizado no final de cada ano-calendário;

h.10) que a Recorrente calculou os JCP e provisionou em seu passivo, mês a mês, os valores que, até então, pretendia pagar e, para tanto, procedeu a respectiva adição nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme consta do LALUR, já apresentado à fiscalização, assim sendo, o saldo da provisão só foi revertido na contabilidade quando do encerramento de cada exercício (dezembro), ocasião em que os valores de JCP eram efetivamente creditados e a despesa incorrida no resultado;

h.11) que cumpre esclarecer que nem todos os valores de Juros sobre o Capital Próprio creditados eram pagos no mesmo ano calendário, haja vista que apenas parte deles era realizada em anos subsequentes, porém, a despeito do momento em que o pagamento era efetivado, o IRRF sempre foi recolhido em observância ao prazo determinado pela legislação tributária;

h.12) que é cediço ter ocorrido uma interpretação inadequada, por parte da autoridade fiscal dos dados constantes das planilhas apresentadas pela Recorrente, vez que foram confundidos os conceitos do crédito contábil da provisão com o do crédito fiscal trazido pela Lei nº 9.430/96 e pelo RIR799;

h.13) que de acordo com o art. 668 do RIR/99, basta o crédito do JCP ocorrer para que se concretize o fato gerador da retenção do Imposto de Renda na Fonte;

i) que é impossível a cumular a cobrança de multa de ofício e isolada;

j) que a autoridade fiscal realizou a compensação de ofício dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL escriturados pela Recorrente na parte B do LALUR;

j.1) que, se a definição do montante a ser compensado com o saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL está condicionado ao resultado do julgamento acerca dos valores que supostamente deveriam ser adicionados ao lucro líquido e a base de cálculo da CSLL, deve-se, ao menos, suspender a exigência de compensação de ofício, bem como a intimação para retificação dos prejuízos fiscais a fim de evitar a tributação a maior se, ao final do processo, for julgado procedente o presente Recurso, como se espera;

j.2) que, na eventual hipótese de, ao final do processo, a autoridade julgadora entender válidas as adições pretendidas pela fiscalização, resultando em IRPJ e CSLL a pagar, e imprescindível que também sejam retificados os valores deduzidos a título de incentivos fiscais relacionados a: Operações de Caráter Cultural e Artístico; Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT); Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente; Fundos Nacional e, Estaduais ou Municipais do Idoso e Atividades de Caráter Desportivo, eis que os limites de dedutibilidade de referidos incentivos fiscais estão diretamente relacionados ao montante de imposto de renda devido;

k) que, restando demonstrada a total IMPROCEDENCIA do Auto de Infracao, a Recorrente requer o cancelamento dos lançamentos em sua integralidade, com o seu consequente arquivamento.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões a fls. 1099 e sgs., nas quais alega, em apertada síntese que:

a) quanto a ilegitimidade passiva:

“A recorrente alega, preliminarmente, a ilegitimidade passiva para o lançamento e suposto cerceamento de defesa promovido pela autoridade fiscal.

Quanto ao primeiro argumento, diz a recorrente que os valores pagos foram creditados nas contas das pessoas físicas por conta e ordem de sua sócia majoritária NDSA. Assim, caberia a esta explicar o motivo e suportar as eventuais consequências tributárias da cessão de seu crédito de JCP.

Trata-se de indisfarçável inovação de tese da recorrente, que em nenhum momento em sua impugnação se manifestou sobre ilegitimidade passiva.

Alguém dirá: “mas a legitimidade das partes é matéria de ordem pública”. Ocorre que não é apenas o argumento jurídico que é novo. Junto com o argumento novo, a recorrente traz nova versão aos próprios motivos que ela sustentou por ocasião da impugnação.

Naquela oportunidade, ela afirmou categoricamente que a causa dos pagamentos era a condição de sócios da recorrente (então impugnante) que os beneficiários ostentavam:...

Agora, em diferente versão, diz que a razão de as pessoas físicas terem sido beneficiadas com o pagamento do que ela entendia ser JCP era o fato de elas terem sido aleatoriamente escolhidas pela NDSA, por conta e ordem de quem efetuou os pagamentos. Diz-se “aleatoriamente” porque alguns dos agraciados pelo suposto “pagamento por conta e ordem” sequer eram sócios da NDSA: é o caso de Ronaldo e Adalberto Wickbold.

Ademais, a recorrente não trouxe qualquer prova da suposta ordem de pagamento a terceiros emitida pela NDSA, e nem que ela teria contabilizado os JCP que, embora a si fossem devidos, foram pagos pela recorrente a outrem, a seu mando.”

“Em relação à segunda nulidade, de cerceamento de defesa, a recorrente alega impossibilidade de acesso às memórias de cálculo da fiscalização. Aduz, ainda, que foi induzida a fornecer os dados que apontassem no sentido da ideia já preconcebida pelo fiscal, de que houve pagamento irregular de JCP.”;

b) quanto ao cerceamento do direito de defesa:

Em relação à segunda nulidade, de cerceamento de defesa, a recorrente alega impossibilidade de acesso às memórias de cálculo da fiscalização. Aduz, ainda, que foi induzida a fornecer os dados que apontassem no sentido da ideia já preconcebida pelo fiscal, de que houve pagamento irregular de JCP.

Sobre o assunto, cabe reprisar o quanto já esclarecido pela DRJ, no sentido de que o procedimento de fiscalização é de natureza inquisitória, inaugurando-se a fase litigiosa apenas com a impugnação (art. 14 do Decreto 70.235/72). Assim, a autoridade fiscal é livre para solicitar os documentos que julgar necessários para a formação de sua convicção, sendo direito do contribuinte apresentar todos os demais documentos que julgar pertinentes à solução da lide que não tenham eventualmente sido requisitados durante a fase de fiscalização.

Ainda que fosse verdade que o fiscal tivesse sua convicção formada desde o primeiro momento – o que é mera alegação da fiscalizada –, isto em nada prejudicaria o seu direito de defesa, que tem lugar a partir da impugnação, de maneira ampla e irrestrita, na forma do Direito.

No que diz respeito à falta de acesso às memórias de cálculo, também assiste razão à DRJ. O que se vê é que “a contribuinte teve total acesso ao processo e conseqüente possibilidade de obter as cópias que desejasse, efetuar sua defesa, expor seus argumentos e produzir as provas entendidas necessárias, tanto que laborou uma ampla e bem articulada peça impugnatória e juntou os documentos que desejou para dar suporte às suas teses, de modo que insustentável o pedido de nulidade dos lançamentos por cerceamento de defesa”.

Com efeito, se é verdade que as planilhas apresentadas em CD-ROM “não abriam” conforme alegado, poderia a recorrente ter reportado o problema técnico à repartição competente e solicitado novo CD, ou as planilhas impressas, ou excepcionalmente dilação do prazo para impugnação. Nada disso consta dos autos.

Ademais, é do conhecimento da recorrente os valores considerados nos cálculos, fornecidos por ela própria, bem como as relatadas irregularidades pelo fiscal e consideradas no lançamento a respeito do tratamento jurídico-fiscal a ser dado aos pagamentos efetuados, aos tributos considerados devidos e as respectivas alíquotas. Deste modo, a recorrente poderia elaborar seus próprios cálculos e confrontá-los com os resultados encontrados pelo Fisco, demonstrando haver eventualmente excesso de lançamento. Tampouco o fez.

(...)

Não obstante, ainda que se entendesse caracterizado o cerceamento de defesa pela suposta indisponibilidade dos cálculos, a consequência de tal fato não seria a nulidade do lançamento, mas a nulidade parcial do processo, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 59 do Decreto 70.235/72.

Assim, determinar-se-ia a baixa dos autos para que se dê ciência desses documentos ao contribuinte, possibilitando que promova o aditamento que entender cabível à impugnação.

Em último caso, em se entendendo ser o caso de declarar nulo o lançamento, cumpre asseverar que tratar-se-ia de vício flagrantemente formal, nos termos do art. 173, II do CTN.”

c) quanto à falta de fundamentação da decisão recorrida:

Ainda em sede preliminar ao mérito, a recorrente sugere também a nulidade da decisão recorrida, pelo fato de que esta teria dito que os lançamentos reflexos, enquanto decorrência do principal, devem ser julgados no mesmo sentido. No entender da recorrente, isso caracterizaria falta de fundamentação da decisão recorrida.

Data maxima venia, pode a recorrente discordar que aos reflexos se apliquem as mesmas considerações do principal. Mas isso não implica em ausência de fundamentação a ensejar a nulidade da decisão.

Ora, o decisum está perfeitamente fundamentado com a remissão às razões já expendidas sobre o principal, não sendo necessário que o julgador repita tudo aquilo que acabou de escrever linhas acima. Eventual discordância quanto à aplicação daqueles fundamentos aos lançamentos reflexos é matéria que reporta ao mérito destes, não havendo que se falar em nulidade por ausência de fundamentação.

Por fim, cumpre salientar que o “lançamento reflexo” presente no auto de infração refere-se unicamente à CSLL.”

d) quanto aos pagamentos feitos a título de JCP:

“No mérito, a espinha dorsal do lançamento gira em torno dos pagamentos feitos pela a recorrente a seus acionistas pessoas físicas, classificados por ela como JCP.

Mesmo sendo titulares de menos de 0,01% das quotas da sociedade, as pessoas físicas, administradoras e quotistas, receberam vultosas quantias a título de JCP, enquanto a NDSA, detentora de mais de 99% da empresa, nada recebeu.

Ressalte-se que o presente feito diz respeito apenas aos efeitos fiscais decorrentes dos pagamentos feitos aos sócios quotistas, que não atuaram como administradores da recorrente, os quais foram considerados pagamentos sem causa, e portanto indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e sobre os quais incide IRRF. Foram lançadas também as multas decorrentes.

Com relação aos pagamentos feitos aos sócios administradores, foram lançadas neste processo apenas as multas e consectários decorrentes do não-recolhimento do IRRF à alíquota de 27,5%.

As contribuições previdenciárias decorrentes do pagamento de pró-labore indireto foram objeto de autuação em apartado.

Em seu recurso voluntário, a recorrente defende que os pagamentos são regulares, pois os JCP ostentam a natureza de distribuição de lucros, podendo ser calculados à taxa que bem entender o contribuinte e distribuídos de maneira desproporcional à participação no capital social, inclusive sendo imputados ao valor dos dividendos obrigatórios (art. 9º §7º da Lei 9.249/95).

Para fins de dedutibilidade, as únicas condicionantes aos JCP seriam o respeito à TJLP sobre o patrimônio líquido da empresa como limite máximo e a existência de lucros, lucros acumulados ou reservas de lucros em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Observados tais limites, teria a fiscalização de produzir prova cabal que desqualificasse o montante distribuído como JCP, sendo que no caso a fiscalização apenas “presumiu” que não se tratava de JCP.

O entendimento da recorrente, entretanto, não merece prevalecer. Olvidou-se ela, quando citou os requisitos que caracterizam os JCP, do requisito mais essencial, mais intrínseco à sua própria natureza, que é justamente a correspondência dos juros pagos com o “capital próprio” investido, pois senão juros não seriam.

Como já muito bem explorado pelo julgador de primeira instância no escorço histórico que fez sobre o instituto, a razão de ser dos JCP (e dos efeitos que a legislação fiscal lhe emprestou) é justamente remunerar o capital do investidor, que fica imobilizado no capital social da empresa enquanto esta labuta por resultados econômicos futuros.

Essa forma de remuneração do acionista foi instituída como forma de estimular o investimento na empresa, possibilitando de um lado a remuneração do investidor pelo custo de oportunidade, e de outro, a dedução fiscal, por parte da empresa, do custo desse capital “emprestado” pelos sócios, igualando os efeitos do financiamento por capital próprio aos do financiamento por meio de terceiros.

Nas palavras do julgador de piso, é inequívoco que “a intenção do legislador foi a de permitir que os empreendedores e investidores nos capitais das empresas mantivessem tais investimentos nas próprias pessoas jurídicas de que participassem recebendo, em contrapartida, remuneração por tal aplicação, ao invés de buscarem tais frutos no mercado financeiro. Em outras palavras, representam os JCP, a compensação do capital investido em uma empresa”.

(...)

Assim, de forma contrária ao que o contribuinte afirma, a natureza jurídica dos JCP não é de dividendos, mas sim de despesa financeira. No entanto, a sua dedutibilidade não é ampla, mas restrita à observância dos requisitos legais, haja vista que o seu pagamento é feito entre pessoas relacionadas.

Assim, pode-se afirmar com segurança que i) lucros e dividendos significam a participação do sócio/acionista/empreendedor individual no resultado positivo da atividade empresarial, e, ii) JCP revestem-se de nítidos e indiscutíveis contornos de remuneração do capital investido.

Como remuneração do capital investido, é óbvia a condição intrínseca de que tais valores devem ser correspondentes, isto é, proporcionais, ao capital investido. É irrelevante, portanto, que não haja lei determinando a distribuição proporcional dos JCP, pois isto lhe é inerente.

Disso decorre que se a empresa optar por pagar/creditar JCP aos detentores do capital, deve fazê-lo com observância de suas respectivas participações, já que, como visto, juros sobre capital próprio visam compensar e remunerar justamente o capital investido, sendo ilógico não remunerar quem possui a esmagadora maioria das quotas (99,9994% do capital, a holding NDSA) e, muito mais que isso, remunerar em valores astronomicamente superiores às residuais participações de que dispunham junto à sociedade, os demais sócios, todos pessoas físicas.

Convém reproduzir a estupefação do julgador de piso quando se coloca em números a manobra pretendida pela recorrente:

Confira-se o absurdo que se estampa: quem investiu na sociedade R\$ 1.632.291,00, para um Capital Social total de R\$ 1.632.297,00

(conf. Contrato atrás reproduzido) NÃO RECEBEU UM CENTAVO pelo seu investimento lá aplicado e quem investiu mísero R\$ 1,00 (um real), chegou a receber R\$ 6.853.516,47 (caso do sócio Ronaldo Wickbold), somente no período de 2009 a 2012, ou seja, aplicou UM REAL e recebeu remuneração a títulos de JUROS de mais de SEIS MILHÕES DE REAIS em quatro anos.

Vale dizer, em um período de quatro anos, quando a inflação ficou em torno de 25% e a TJLP (taxa básica para cálculo dos JCP) mal atingiu 22%, o ínfimo R\$ 1,00 aplicado pelo sócio da Wickbold rendeu, a título de “Juros sobre o Capital Próprio” (conforme pretende a autuada), espantosa remuneração superior a 6.850.000% (SEIS MILHÕES, OITOCENTOS E CINQUENTA MIL POR CENTO)!

E tudo isso sobre um “Capital” que não detinha!

Certamente um disparate.

Diante de todo o exposto, pode-se afirmar que nada impede que a recorrente entregue a seus acionistas o montante que lhe convir, porém tudo que exceda i) a proporção do sócio no capital social, ii) a taxa TJLP, ou iii) o limite de 50% do lucro apurado, acumulado ou em reserva, não configura JCP e não poderá ser agraciado com os efeitos que a lei fiscal reserva aos JCP.”

e) quanto aos pagamentos feitos aos sócios não-administradores:

Em não sendo JCP, a autoridade fiscal entendeu se tratar de pagamento sem causa os valores entregues aos sócios quotistas, que não participavam da administração da sociedade. Assim, além de determinar a indedutibilidade da despesa, lançou o IRRF incidente sobre os pagamentos sem causa comprovada, à alíquota de 35%.

A recorrente se opõe a esta parte lançamento suscitando o art. 112 do CTN, para concluir que não se pode imputar a consequência mais gravosa ao contribuinte. Alega que a causa do pagamento está comprovada, qual seja, é a remuneração dos sócios pelo capital investido na pessoa jurídica. Assim, mesmo que a autoridade fiscal não concorde com a natureza jurídica atribuída pela recorrente aos pagamentos, a causa deles não poderia ser negada.

Com relação ao art. 112 do CTN, trata-se de norma voltada à interpretação e aplicação das normas sobre infrações tributárias, como se vê do seu caput, não tendo qualquer repercussão na incidência dos tributos previstos em lei.

Em se tratando de incidência tributária, não há que se falar em adotar interpretação mais favorável ao contribuinte, mas sim de encontrar o devido alcance da norma de incidência tributária.

No que se refere aos pagamentos sem causa, a Lei 8.981/95, reproduzida no art. 674 do RIR/99 dispõe o seguinte:...

O §1º do dispositivo em questão parece ter sido editado exatamente para regular a presente situação: a sociedade distribuiu recursos a seus sócios sem que tenha comprovado a sua causa. Conforme asseverou a autoridade fiscal no TME:

A justificativa dada pela recorrente para tais pagamentos se mostrou absolutamente infundada, pois se JCP fosse, todos os sócios deveriam tê-los recebido na proporção de sua participação, como demonstrado no tópico anterior.

Não obstante, segundo a argumentação do recurso voluntário, ainda que se divirja quanto à natureza jurídica dos pagamentos, a sua causa estaria clara: remunerar o capital investido na sociedade.

Ora, o que o raciocínio da recorrente sugere, em outras palavras, é que basta que se declare uma causa do pagamento para afastar a norma acima transcrita, ainda que a causa declarada se mostre infundada.

Este entendimento, que relega a norma à inaplicabilidade, não merece prevalecer. Já foi exposto à exaustão que se a causa dos pagamentos fosse de fato a remuneração do capital investido na sociedade, isto teria sido feito na exata proporção do capital investido. Os valores pagos além dessa proporção o foram por outros motivos (não comprovados) que não a remuneração do capital.

Assim, afastada a remuneração sobre o capital social como causa do pagamento, temos que, nos termos do § 1º acima transcrito, foram efetuados pagamentos pela pessoa jurídica aos sócios quotistas, sendo que a contribuinte não foi capaz de comprovar qual teria sido a causa desses pagamentos, pois certo é que não foi remunerar o capital investido.”

f) quanto ao pagamento sem causa e indedutibilidade da despesa:

A recorrente considera impossível cumular a indedutibilidade da despesa, e respectivas adições ao IRPJ e CSLL, com a tributação na fonte do pagamento sem causa. Em suas palavras:...

Já em relação ao primeiro argumento alinhavado no parágrafo transcrito acima, deve-se deixar claro que não há que se falar em dupla tributação de uma mesma renda.

Com efeito, as adições ao IRPJ e CSLL são pertinentes ao imposto de renda da pessoa jurídica que efetuou o pagamento, e correspondem à adição de despesas que a lei considera indedutíveis, por desnecessárias, já que sem causa comprovada (arts. 299 e 304 do RIR/99).

Por outro lado, o IRRF não tem relação com o resultado tributável da pessoa jurídica, mas sim com a renda do beneficiário dos pagamentos. Ocorre que o legislador estabeleceu à fonte pagadora a responsabilidade exclusiva de reter o imposto que seria devido pelo beneficiário.

Trata-se, portanto, de incidências diferentes, sobre contribuintes diferentes, mas cujo responsável pelo recolhimento é o mesmo. Não existe dupla tributação sobre uma mesma renda. Tributam-se capacidades contributivas diversas, embora a exação incida sobre a mesma pessoa por força da norma de responsabilidade tributária.

Assim, em regra, nos casos de pagamento sem causa, a adição de despesas aos resultados tributáveis é acompanhada do lançamento do IRRF sob alíquota de 35%, o que não implica nenhuma duplicidade.

(...)

Não obstante a irresignação da recorrente, o procedimento fiscal apenas reflete o que determina o §3º do artigo 674 do RIR/99, que diz que “o rendimento [pagamento sem causa] será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto”.

Em outras palavras, o que a lei está a dizer é que o valor da despesa considerada como pagamento sem causa – e portanto indedutível – é o valor bruto, e não apenas aquilo que recebeu o beneficiário, que será considerado líquido. Assim, agiu corretamente o fiscal ao adicionar o valor do IRRF aos valores líquidos pagos pela recorrente.

g) quanto à qualificação da multa:

“Sobre a qualificação da multa de ofício, a recorrente cita os dispositivos da Lei 9.430/96 que regulam a exação e conclui que o instituto da multa duplicada deve ser utilizado somente em casos em que se verifique um caráter extraordinário, não sendo cabível quando há dúvida quanto aos fatos e sua qualificação jurídica. Entende que no caso em apreço a autoridade fiscal não teria comprovado a sonegação, fraude ou conluio.

(...)

A esse respeito, não há como não vislumbrar no pagamento desproporcional de JCP realizado pela recorrente como uma tentativa de distribuir valores a seus sócios pessoas físicas por meios oblíquos e dissimulados, com a finalidade de modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido, conferindo a aparência de Juros Sobre o Capital Próprio aos pagamentos feitos aos sócios quotistas, quando na verdade referem-se a pró-labore indiretos (pagamentos feitos aos sócios administradores) e pagamentos sem causa (cujos beneficiários são os sócios não administradores).

Com este artifício, a Wickbold distribuiu indiretamente recursos aos sócios, com o pagamento de tributação reduzida, vez que, se optasse pela via legal, conforme demonstrado no TVF, seriam devidos aos cofres públicos 19% (dezenove por cento) a mais de tributo na pessoa jurídica NDSA, sócia majoritária, cuja composição societária é praticamente a mesma da Wickbold (com algumas exceções).

Como bem destacou a decisão de piso, é “certo que poderiam existir, como dito pela impugnante, orientações e interpretações, mas não menos certo que a legislação veda, explicitamente, a divisão desproporcional dos JCP, de tal forma que, optando por este caminho, com claros indícios de que o único motivo foi o de diminuir a carga tributária (já se viu, os JCP se pagos, como deveriam ser, à holding NDSA, teriam tributação maior), a autuada praticou, em tese, como destacado pela Fiscalização, uma “ação ou omissão dolosa tendente a

impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

Ademais, também se verifica presente o conluio entre a autuada e a sua sócia majoritária NDSA, isto é, o ajuste doloso com vistas a viabilizar a modificação das características essenciais do fato gerador da obrigação tributária que decorreria dos pagamentos feitos aos sócios, declarando e fazendo-os parecer juros sobre capital próprio (calculados sobre o valor do patrimônio líquido e à conta da reserva de lucros), quando na realidade não se revestem dessa característica.”

h) quanto aos suspostos vícios na quantificação do crédito:

“Dada a falta de clareza das argumentações da recorrente no presente tópico, é de bom alvitre que, antes de tentar trazer à luz suas inquietações, se reitere quais são exatamente os lançamentos contemplados no presente processo:

(...)

Não obstante tais alegações, é fácil constatar que nos processos citados pela recorrente, onde se cobra o IRPF devido pelas pessoas físicas beneficiárias dos pagamentos, foi devidamente descontado o valor do IRRF objeto do presente processo, pelo que não há que se falar em duplicidade da multa de ofício e juros de mora.

Neste sentido, pede-se vênua para transcrever trecho da decisão da DRJ no processo 16004.720001/2014-88:

“Além disso, o processo decorrente da autuação da pessoa jurídica (16004.720007/2014-55), que foi impugnado, trata de exigência relativa a Imposto de Renda Retido na Fonte no caso do pagamento de pro-labore indireto e pagamento sem causa a sócio não gestor. No presente, em que a autuada é uma das pessoas físicas beneficiárias do pagamento de pro-labore indireto, está-se exigindo o Imposto de Renda Pessoa Física segundo a apuração pelas regras próprias, com a aplicação da tabela progressiva vigente para os períodos em questão. E, como pode ser visto nas folhas do auto de infração em que foram efetuadas as apurações, assim como no Termo de Descrição dos Fatos (fl. 219), o IRRF foi deduzido para fins de apuração do valor do imposto devido:...”

Se o crédito tributário lançado naquele processo foi devidamente deduzido do montante referente ao IRRF cobrado nestes autos, por óbvio que a multa de ofício e os juros lá cobrados igualmente se referem apenas ao valor que sobeja o quanto discutido na presente controvérsia, por força das regras e alíquotas próprias do IRPF, que são de responsabilidade única e tão somente das pessoas físicas.

Assim, ao contrário do que entende a recorrente, as exações, aqui e lá, não incidem sobre uma mesma base. Não há portanto, qualquer duplicidade ou irregularidade quanto às multas de ofício e juros de

mora sobre os valores não recolhidos pela recorrente a título de IRRF neste processo.

Ainda neste tópico, a recorrente entende ser indevido exigir da fonte pagadora os juros isolados, quando a falta de recolhimento do IRRF é constatada depois do prazo de ajuste anual da pessoa física, devendo a exação recair apenas sobre esta última. Nas palavras da recorrente:...

Sua tese não encontra guarida na melhor jurisprudência deste CARF, como se observa do seguinte acórdão:

Acórdão 210201.800 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2004 IRRF. FALTA DE RETENÇÃO SOBRE PAGAMENTOS EFETUADOS A PESSOAS FÍSICAS. MULTA E JUROS ISOLADOS. Quanto efetuado após o término do prazo para a entrega da Declaração de Ajuste Anual das pessoas físicas, está correto o lançamento em face da fonte pagadora, pessoa jurídica para exigência de multa e juros de forma isolada, em razão da falta de retenção e recolhimento do IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados às pessoas físicas que eram seus empregados.”;

f) quanto à concomitância entre a multa de ofício e multa isolada:

“A esse respeito, insta salientar, logo de início, que os lançamentos em apreço referem-se a fatos ocorridos nos anos calendário compreendidos entre 2009 e 2012. Trata-se de fatos posteriores à entrada em vigor da Lei 11.488/2007.

(...)”;

g) quanto ao sobrestamento da exigência da retificação dos prejuízos e da retificação dos valores aplicados em benefícios fiscais:

“A recorrente argumenta que a retificação procedida pelo Fisco nos prejuízos fiscais (IRPJ) e bases de cálculo negativas (CSLL) não poderia ocorrer concomitantemente aos lançamentos em discussão, eis que dependem (as retificações) do que for decidido nestes autos.

Alega, ainda, que, alterados tais valores, considerando a procedência do lançamento, é imprescindível que também sejam retificados os valores deduzidos a título de incentivos fiscais, citando, entre outros, os de caráter cultural, PAT, Fundo dos Direitos da Criança e Adolescente, etc.

Com relação aos ajustes feitos nos saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, vem de longa data a jurisprudência administrativa que corrobora a necessidade de compensação de ofício dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL quando a autoridade fiscal promove o lançamento de ofício. Neste sentido:...

Já no que diz respeito à retificação dos valores deduzidos a título de incentivos fiscais, isto é tarefa que compete ao contribuinte fazer em procedimento próprio, quando poderá demonstrar as inversões efetivamente realizadas com atendimento às regras de dedutibilidade de cada legislação específica e adequar os limites de dedutibilidade ao imposto efetivamente apurado.

Conforme asseverado na decisão de piso, “as inversões em incentivos fiscais são fruto de única, exclusiva e indelegável competência e responsabilidade da contribuinte”, não havendo que se cogitar em transferir à autoridade julgadora tal responsabilidade.”.

É o relatório.

Voto

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por mandatário com poderes para tal, conforme procuração a fls. 998/999, razão pela qual dele conheço.

DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Inicialmente, cabe analisar a preliminar processual alegada, qual seja, de que houvera cerceamento do direito de defesa por não ter sido oportunizado à recorrente a ciência dos cálculos efetuados pela Fiscalização. De plano, já me manifesto pelo acolhimento parcial da preliminar, pois não é o caso de se declarar a nulidade do lançamento como pleiteia a recorrente, mas apenas de anular a decisão de primeira instância, oportunizando a insurgente aditar a sua impugnação após a Unidade Preparadora providenciar a devida juntada das planilhas aos autos.


Inicialmente, ressalto que tais planilhas não são elementos essenciais dos autos de infração sub examine, logo, não há que se falar que tenha havido qualquer vício de forma nos atos de lançamentos em tela. Todavia, são elementos que, uma vez mencionados no Termo de Descrição dos Fatos (e-fls. 712) deveriam constar nos autos, não somente para garantir a ampla defesa e o contraditório, mas também para permitir a análise por parte do julgador, tanto da primeira instância como deste Colegiado. Se não vejamos o seguinte:

455: a) não consta dos autos o documento dito anexado cf. informação na folha

WICKBOLD & NOSSO PÃO INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS LTDA
ENVELOPAMENTO: DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS DE MORA
DOCUMENTOS ANEXADOS:

 Da multa de ofício e dos juros de mora - remuneração aos sócios administradores.xlsx 50 KB Pasta de Trabalho d... 08/01/2014 14:50

456: b) não consta dos autos o documento dito anexado cf. informação na folha

 Da multa e juros de mora - atraso nos recolhimentos de IRRF.xlsx 37 KB Pasta de Trabalho d... 08/01/2014 17:14

c) não consta dos autos os documentos ditos anexados cf. informação na folha 460:

Nome	Tamanho	Tipo	Data de modificação
Consolidação dos valores a lançar - 2009 a 2012.xls	22 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 14:44
Demonstrativo de Apuração da CSLL reduzida - A.C 2009.xls	33 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 11:34
Demonstrativo de Apuração da CSLL reduzida - A.C 2010.xls	33 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 14:37
Demonstrativo de Apuração da CSLL reduzida - A.C 2011.xls	35 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 14:36
Demonstrativo de Apuração da CSLL reduzida - A.C 2012.xls	32 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 14:40
Demonstrativo de Apuração do IRPJ reduzido - A.C 2009.xls	49 KB	Planilha do Microsof...	09/01/2014 15:05
Demonstrativo de Apuração do IRPJ reduzido - A.C 2010.xls	41 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 08:45
Demonstrativo de Apuração do IRPJ reduzido - A.C 2011.xls	41 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 08:53
Demonstrativo de Apuração do IRPJ reduzido - A.C 2012.xls	41 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 09:04

Além desse conjunto de documentos acima enumerados, dos quais a recorrente alega que não teve ciência, há uma outra série de documentos que foram coligidos durante a fiscalização, os quais também não se encontra juntados aos autos, se não vejamos:

a) não consta dos autos os documentos ditos anexados cf. informação na folha 371, os quais seriam a resposta ao TIF nº 04 (fl. 366):

Nome	Tamanho	Tipo	Data de modificação
Fatura Janeiro_2009 Cesta Básica.pdf	313 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 14:13
Fatura Janeiro_2009 Seguro Saúde.pdf	730 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 10:59
Fatura Junho_2012 Cesta Básica.pdf	999 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 14:11
Fatura Junho_2012 Seguro Saúde.pdf	548 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 11:01
Fatura Março_2010 Cesta Básica.pdf	556 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 14:12
Fatura Março_2010 Seguro Saúde.pdf	677 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 11:00
Fatura Setembro_2011 Cesta Básica.pdf	663 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 14:53
Fatura Setembro_2011 Seguro Saúde.pdf	539 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 11:01
Intimação nº 04.pdf	1.051 KB	Adobe Acrobat Doc...	22/10/2013 16:46
procuração.pdf	908 KB	Adobe Acrobat Doc...	11/10/2013 09:17
Protocolo assinado termo 04.pdf	213 KB	Adobe Acrobat Doc...	01/11/2013 08:41
Resumo dos reembolso despesas Acionistas 2009-2010-2011-2012.x...	23 KB	Pasta de Trabalho d...	31/10/2013 18:21

b) não consta dos autos os documentos ditos anexados cf. informação nas folhas 375/376, os quais seriam a resposta ao Termo de Encerramento de Diligência (fl. 372):

APURACAO CSLL 2009 a 2012.xls	2.043 KB	Planilha do Microsof...	09/01/2014 15:37
APURACAO IRPJ CSLL 2009.xls	1.960 KB	Planilha do Microsof...	09/01/2014 11:00
APURACAO IRPJ CSLL 2010.xls	290 KB	Planilha do Microsof...	08/01/2014 08:49
APURACAO IRPJ CSLL 2011.xls	289 KB	Planilha do Microsof...	09/01/2014 17:01
APURACAO IRPJ CSLL 2012.xls	292 KB	Planilha do Microsof...	08/01/2014 08:49
Carta Resposta - 23-12.jpg	728 KB	Imagem JPEG	08/01/2014 08:49
Intimação de 23-12-2013.pdf	552 KB	Adobe Acrobat Doc...	08/01/2014 08:49
procuração.pdf	939 KB	Adobe Acrobat Doc...	08/01/2014 08:49

Nome	Tamanho	Tipo	Data de modificação
2009.pdf	4.250 KB	Adobe Acrobat Doc...	08/01/2014 08:54
2010.pdf	3.962 KB	Adobe Acrobat Doc...	08/01/2014 08:54
2011.pdf	3.883 KB	Adobe Acrobat Doc...	08/01/2014 08:50
2012.pdf	2.629 KB	Adobe Acrobat Doc...	08/01/2014 08:50

c) não consta dos autos os documentos ditos anexados cf. informação na folha 380, os quais seriam a resposta ao TIF a fls. 377:

Nome	Tamanho	Tipo	Data de modificação
Carta resposta - 26-12-.jpg	680 KB	Imagem JPEG	07/01/2014 18:14
Cta 2111020027 - JCP a pagar.pdf	50 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
Cta 2111020058 - JCP a pagar.pdf	47 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
Cta 2111020062 - JCP a pagar.pdf	48 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
Cta 2111020065 - JCP a pagar.pdf	48 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
Cta 2111020070 - JCP a pagar.pdf	48 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
Cta 2111020077 - JCP a pagar.pdf	48 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
Cta 2111020087 - JCP a pagar.pdf	48 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
Intimação RFB - 26-12-2013.pdf	523 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
JCP 2009 a 2012 - fiscal.xlsx	32 KB	Pasta de Trabalho d...	07/01/2014 18:14
JCP A PAGAR 2010 A 2012.pdf	29 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
procuração.pdf	939 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14

d) não consta dos autos os documentos ditos anexados cf. informação na folha 457, os quais seriam a resposta a intimação e resposta de Adalberto:

Nome	Tamanho	Tipo	Data de modificação
carta resposta da intimação 01 - Adalberto.pdf	270 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 13:24
Comprovante 2009 - Adalberto.pdf	757 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:33
Comprovante 2010 - Adalberto.pdf	1.246 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:41
Comprovante 2011 - Adalberto.pdf	4.079 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:29
Comprovante 2012 - Adalberto.pdf	2.434 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:24
Procuração do Itau.pdf	1.402 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:38
Termo de Intimação 01 - Adalberto.PDF	111 KB	Adobe Acrobat Doc...	13/01/2014 14:36

e) não consta dos autos os documentos ditos anexados cf. informação na folha 458, os quais seriam a resposta a intimação e resposta de Jane:

Nome	Tamanho	Tipo	Data de modificação
carta resposta da intimação 01 - Jane.pdf	278 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 13:26
Comprovaentes 2009 - Jane.pdf	695 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:36
Comprovaentes 2010 - Jane.pdf	1.510 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:40
Comprovaentes 2011 - Jane.pdf	2.711 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:30
Comprovaentes 2012 - Jane.pdf	3.313 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:25
Procuração do Itau.pdf	1.402 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:38
Termo de Intimação 01 - Jane.PDF	108 KB	Adobe Acrobat Doc...	13/01/2014 14:41

Há outros documentos também nessa mesma situação, como por exemplo, o informado na folha 454.

Ressalto, ainda, que está apenso apenas o PAF 1600472009/2014-44, cujo objeto é a representação fiscal para fins penais, sendo que nenhum dos documentos acima tratados consta do PAF apenso.

Assim, reafirmo que não há falar em nulidade dos autos de infração, já que, além deles estarem formalmente em consonância com o art. 10, não se constata a hipótese de nulidade prevista no art. 59, I, ambos os dispositivos do Decreto nº 70235/72. Não obstante, há que se reconhecer a nulidade da decisão de primeira instância, pois houve cerceamento do direito de defesa da recorrente, não só porque não lhe foi dada ciência dos cálculos efetuados pelos autuantes, como também, por ter a DRJ proferido decisão em processo no qual não

constava sequer respostas de várias intimações realizadas pela Fiscalização. Ora, o que não está nos autos não existe para o julgador, razão pela qual há que se conclui que a DRJ proferiu julgamento ignorando documentos que deveriam constar dos autos.

Alfim, saliento que, conforme já dito, há representação fiscal para fins penais, razão pela qual o princípio constitucional do contraditório há de ser garantido de forma que não repouse dúvida sobre a sua observância.

Em face do exposto, voto por anular a decisão de primeira instância e determinar que a DRF-São José do Rio Preto faça juntar aos autos todos os documentos acima referidos e, posteriormente, conceda à Wickbold & Nosso Pão Ind. Alimentícias Ltda prazo para vistas dos autos e aditamento de razões a sua impugnação.

Alberto Pinto Souza Junior – Relator