



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10120.006986/99-12  
Recurso n.º : 127.809  
Matéria: : IRPJ – EX: DE 1996  
Recorrente : DISTRIBUIDORA FERREIRA DE MEDICAMENTOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Brasília - DF.  
Sessão de : 21 de março de 2002  
Acórdão n.º : 101-93.788

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – A constatação de saldo credor na conta Caixa, quer diretamente na escrituração contábil, quer por meio da recomposição da conta Caixa após expurgados os recebimentos de valores registrados na contabilidade em data anterior ao da efetiva entrada dos recursos, autoriza a presunção legal de omissão no registro de receitas. Presunção não infirmada pela defendente.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – OMISSÃO DE COMPRAS – A falta de registros de compras de mercadorias para revenda na contabilidade da empresa autoriza a presunção de omissão no registro de receitas. Presunção não infirmada pela defendente.

IRRF – ART. 44 DA LEI Nº 8.541/92 – APLICAÇÃO RETROATIVA DA NORMA REVOGADORA DE PENALIDADE – ALÍQUOTA EXPUNGIDA DO ACRÉSCIMO DE NATUREZA PENAL – Revela caráter de penalidade a tributação, prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92, incidente sobre o lucro indevidamente reduzido e presumido distribuído ao sócio da pessoa jurídica tributada com base no lucro real. Aplica-se retroativamente o art. 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95, que a revogou. Em consequência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deve ser afastada a aplicação do dispositivo revogado, expungindo-se a alíquota daquilo que constitui acréscimo penal. No ano-calendário 1995, o art. 2º da Lei nº 8.849/94 previa a tributação sobre a regular distribuição de lucros ao sócio à alíquota de 15%, valor para o qual fica reduzida a alíquota de 35%, considerada penalidade, lançada com fulcro no art. 62 da Lei nº 8.981/95.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – PIS, COFINS E CSLL – DECORRÊNCIA. Mantido integralmente o crédito tributário constituído no lançamento principal – IRPJ, igual sorte colhem

os feitos reflexos, em razão da relação de causa e efeito entre eles existente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DISTRIBUIDORA FERREIRA DE MEDICAMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir a exigência de Imposto de Renda Fonte (base art. 44), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Celso Alves Feitosa (relator), Sandra Maria Faroni e Paulo Roberto Cortez no item Fonte. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Edison Pereira Rodrigues.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE E RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 12 JUL 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA e RAUL PIMENTEL.

Recurso n.º : 127.809  
Recorrente : DISTRIBUIDORA FERREIRA DE MEDICAMENTOS LTDA.

## RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foram lavrados os seguintes Autos de Infração, por meio dos quais são exigidos os valores citados:

- IRPJ (fls. 832/844) – R\$ 1.449.212,99, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 4.304.628,33;

- IR Fonte (fls. 845/849) – R\$ 2.028.898,21, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 5.970.547,06;

- PIS (fls. 850/854) – R\$ 43.476,34, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 129.138,62;

- Contribuição Social (fls. 855/859) – R\$ 579.685,17, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 1.721.851,19;

- COFINS (fls. 860/864) – R\$ 115.937,01, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 344.370,10.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls.833/834), as exigências, relativas ao período-base de 1995, decorreram de fiscalização levada a efeito na contribuinte, quando foram constatadas as seguinte irregularidades:

- 1) **Omissão de receitas – saldo credor de caixa** (em 31/08 e 04/09/95) - a empresa antecipou o recebimento de duplicatas, conforme demonstrado pelas tabelas de fls. 812/818, feitas de acordo com as respostas dos clientes, documentos de fls. 316/435, em confronto com a informação prestada pela autuada (fls. 64/313). Foi feita, então, a exclusão, do caixa, das duplicatas não pagas em um determinado dia e a adição ao caixa no dia do efetivo pagamento dessas duplicatas (planilhas de fls. 819/822) e recomposto o saldo do caixa, partindo do saldo do razão da empresa (fls. 823/824);
- 2) **Omissão de receitas** (em 31/01, 28/02, 31/03, 30/04, 31/05, 30/06 e 31/07/95) – caracterizada pela falta de contabilização de compras, conforme cópia do livro Razão da empresa (fls. 698/807), compras estas devidamente registradas no livro de entradas (fls. 436/697) e resumidas em planilhas mensais (fls. 50, 51, 56/60).

Impugnando o feito às fls. 874/885, a empresa, preliminarmente, afirmou que o Auto de Infração não é válido, porque a verificação foi feita por amostragem, deixando assim de reunir os elementos adequados para o lançamento conforme art. 142 do CTN.

No mérito, alegou, em síntese:

**1) omissão de receitas – saldo credor de caixa:**

- que foi descumprido o comando do § 2º do art. 226 e também do art. 227 do RIR/94 que determinam a exclusão dos impostos não cumulativos na apuração da receita bruta;
- que a autuação se ateve a dispositivos que não correspondem aos fatos alegados e que o art. 228 do RIR/94 estabelece três situações específicas para a caracterizar omissão de receitas e nenhuma delas aproveita ao caso, uma vez que o saldo credor de caixa não consta dos registros contábeis da empresa, tendo sido apurado pela recomposição da conta caixa, de forma unilateral pela fiscalização;
- que o Fisco se baseou somente em informações de clientes;
- que praticamente todas as vendas faturadas em agosto e em setembro de 1995 tiveram suas datas de recebimentos alteradas no levantamento fiscal;
- que não sabe por que foi dada maior valia às informações prestadas por terceiros do que àquelas que constam de sua escrituração;
- que não lhe foi concedida oportunidade de manifestar-se sobre aquelas diferenças de datas;
- que existe a possibilidade de ambas as informações (dos terceiros e suas) estarem corretas, porque, de forma geral, tornou-se comum nas relações comerciais a prática de transformar venda a prazo em disponibilidade imediata de numerários, seja através de operação bancária ou mediante recebimento de cheques predatados, o que é comum na sua atividade;
- que os levantamentos efetuados pela fiscalização não demonstram a ocorrência da alegada omissão de receitas, mas somente a movimentação de um dia para outro;
- que, como as eventuais divergências teriam se dado em apenas dois meses do período, seriam irrelevantes na declaração do imposto no encerramento do exercício;
- que a exigência do imposto só poderia ser feita se comprovada a diminuição do lucro líquido;

**2) Omissão de receitas - falta de contabilização de compras:**

- que a fiscalização pretende validar exigência de imposto sobre fato descrito como “falta de contabilização de notas fiscais de aquisição” devidamente registradas no livro registro de entradas de mercadorias;
- que se constata aqui mais uma exigência em desacordo com a determinação legal, pois o parágrafo único do art. 228 do RIR/94 afirma caracterizar omissão de receitas a falta de registro na escrituração comercial de

aquisições de bens ou direitos já quitados, quando o elemento utilizado para tal constatação foi apenas o livro registro de entradas de mercadorias, o qual, efetivamente, não se destina a comprovar aquisição de bens e muito menos quitação de valores;

- que o Auto de Infração não prova as alegações que faz, limitando-se, quando muito, a constatar que os registros – livro diário e livro de entradas – estariam incompatíveis entre si, sendo que o livro de entradas poderia até mesmo conter lançamento indevido;
- que sobre tal fato não foi solicitada nenhuma explicação da impugnante, restando apenas a autuação duvidosa sobre fato incerto, não provado e improvável;
- que a falta de registro de compras, por si só, não caracteriza hipótese de desvio de receita, impondo-se em tal caso que a fiscalização comprove o efetivo pagamento do preço; cita decisão da CSRF nessa linha;
- que este Conselho já decidiu que a irregularidade em pauta não influencia na apuração do lucro líquido; cita acórdãos;
- que, ainda que comprovada a falta de contabilização, tais bens, por estarem registrados em livro fiscal de controle de mercadorias, automaticamente tiveram suas vendas registradas sem os respectivos custos.

Contestou, ainda, a exigência do IR Fonte, pelos seguintes motivos:

- a omissão de receitas apurada em face da falta de contabilização de notas fiscais de aquisição não poderia ser considerada como rendimentos pagos aos sócios, na forma do art. 739 do RIR/94;
- que o disposto na legislação em tela contempla as hipóteses em que a redução do lucro líquido possa de fato ensejar distribuição de valores, o que não ocorre quando a omissão é apurada através de pagamentos não contabilizados pois, neste caso, o próprio Fisco é quem faz a prova da destinação do numerário;
- que, ademais, a presunção de pagamento aos sócios, que é o fato gerador do IR, somente é possível sobre a receita arbitrada (omissão de receita), na forma do art. 6º da Lei nº 8.846/94, deduzidos os tributos e as contribuições sociais sobre elas incidentes;
- que, como a omissão em pauta gerou IRPJ, CSL, COFINS e PIS, estes valores deveriam ser deduzidos da base de cálculo para efeito da aplicação da alíquota correspondente do IR Fonte.

Requeru, ainda, o cancelamento dos Autos de Infração relativos à Contribuição Social, ao PIS e à COFINS, pela inexistência de omissão de receitas.

Na decisão recorrida (fls. 893/906) o julgador singular declarou o lançamento procedente, confirmando ambas as ocorrências de omissão de receitas.

Às fls. 924/935 se vê o recurso voluntário, por meio do qual a interessada, primeiramente, contesta alegações pontuais da decisão monocrática para, em seguida, indicar razões para a reforma da sentença, as quais podem ser assim sintetizadas:

- que a sentença validou o Auto de Infração que não prova as infrações que descreve e cujos fatos alegados não correspondem a omissões de receitas;
- que o enquadramento incorreto ou incompleto da infração, como ocorrido na espécie, causa a nulidade do lançamento por desrespeito às normas processuais administrativas pertinentes;
- que, no tocante a ambas infrações, não existe levantamento concludente, mas apenas juntada de documentos acompanhados de demonstrativos que deveriam ser mais detalhados e explicativos;
- que os quadros de fls. 50 a 60 apuram valores de compras não contabilizadas nos meses de janeiro a junho/95 apenas mencionando o nome do fornecedor, data de entrada, nota fiscal e valor da compra, sem esclarecer qual documento prova que tais aquisições foram feitas;
- que o mesmo ocorre em relação aos quadros de fls. 819/822, que não mencionam a que documentos se referem;
- que o Fisco alega a existência de omissão de receitas nos meses de janeiro a setembro de 1995, mas *"afirma-se ter recomposto a conta caixa apenas dois últimos meses (agosto e setembro)"* [sic];
- que não se conforma com o fato de suas declarações terem sido sumariamente desconsideradas, atribuindo-se às informações de terceiros a pecha de verdade absoluta;
- que, no tocante à falta de contabilização de compras, não foi produzida prova quanto à quitação das alegadas aquisições; repete argumentos da impugnação e cita novamente jurisprudência administrativa sobre o tema.

Torna a contestar a exigência do IR Fonte, repetindo os argumentos da impugnação e aduzindo que:

- a alíquota de 35% é absurda, mas que, uma vez que a referida norma foi revogada pelo art. 36 da Lei nº 9.249, *"este caráter penal deve ser cancelado, sempre que a exigência pender de julgamento, consoante pensamento dominante neste E. Conselho de Contribuintes"*; cita acórdão;
- que, portanto, ainda que fosse considerado devido o IR Fonte, a alíquota não poderia ser superior a 15%.

Finaliza contestando também as exigências reflexas, pela não comprovação da omissão de receita.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator

No prazo legal de 30 dias apresentou a Recorrente recurso voluntário.

À fls. 942, se encontra despacho do Chefe da SASAR, aceitando a proposta de encaminhamento dos autos para o Conselho de Contribuintes, uma vez que procedido o arrolamento de bens nos termos da IN 26/01, segundo controle no processo 10120.001197/00-92 (fls. 941).

Com relação ao mérito, uma coisa é real: a questão envolve matéria de fato. Disso se esqueceu a Recorrente, perdendo-se em alegações desprovidas de comprovação. Não atentou para o fato de que em direito tributário o encargo de destruir a acusação fiscal, dada a idoneidade da autoridade lançadora, no exercício de sua atividade vinculada “ex lege”, que goza de presunção juris tantum de verdade é do sujeito passivo.

Assim, ao contribuinte lançado, assegura o ordenamento jurídico – art. 145, I, II e III, do CTN – o direito de impugnar, fundamentadamente, o lançamento, para autorizar a revisão administrativa, inspirada no princípio da maior relevância do direito público em relação ao particular.

Teria bastado, ao invés das longas peças de defesa, ter a Recorrente juntado demonstrativos de que, embora não contabilizadas compras, efetivamente, terem sido registradas as suas vendas. Mesmo porque no seu caso **o Fisco cuidou de intimá-la a demonstrar as origens dos valores utilizados para as devidas liquidações**. A declaração de que o pagamento decorreu de valores contabilizados, sem nenhuma demonstração não socorre a Recorrente, com amparo em decisões, inclusive, da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Ademais, os fatos apontados pertencem ao ano de 1995, quando já vigente o parágrafo único do artigo 228 do RIR/94, que assim registra:

- “a) a falta de registro na escritura comercial de aquisições de bens ou direitos, ou da utilização de serviços prestados por terceiros, já quitados;
- b) a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada”.

O Fisco deixou muito clara a sua acusação. Conforme consta do relatório, os documentos encontram-se nos autos, com indicação de cada elemento segundo fls.

Logo, tinha a Recorrente, para alcançar sucesso, que enfrentá-los concretamente, com fatos e provas. A ela não serve tão só o discurso.

Com relação à jurisprudência da CSRF, há que se analisar caso a caso, como fica claro no seguinte julgado:

“OMISSÃO DE COMPRAS E REGISTRO DAS VENDAS – Ocorrendo o fato de a pessoa jurídica omitir, de seus registros contábeis e fiscais, aquisições de mercadorias e, por outro lado, restando evidenciado que o produto das vendas dessas mercadorias foi registrado como receitas de vendas, afastada está a presunção de anteriores omissões no registro de receitas, caracterizadas por compras não registradas, vez que o montante apropriado engloba eventuais ganhos obtidos em sucessivas operações realizadas com recursos mantidos à margem da escrituração, já que os custos correspondentes não estão apropriados (Ac. CSRF/01-1.483/92 – DO 19/01/95) “.

No que diz respeito ao saldo credor de caixa, mais uma vez perde-se a Recorrente em fazer alegações sem contraprova, contrariamente ao trabalho do Fisco. Este, num minucioso trabalho cuidou de intimar os clientes da Recorrente, indagando quando e em que valores pagaram as compras que realizaram. As repostas foram comparadas com a contabilidade da Recorrente, a qual demonstrou terem os valores sido lançados à débito de caixa antes de seus efetivos pagamentos. Cuidou então o Fisco de recompor a conta caixa, tributando os saldos credores apurados.

O princípio elementar de que a ocorrência de saldo credor de caixa equivale à sustentação em valores não contabilizados dispensa maiores divagações, embora admita prova em contrário, a qual, nunca foi feita pela Recorrente.

Assim tem decidido a jurisprudência administrativa com relação ao tema:

“SALDO CREDOR DE CAIXA – Se o contribuinte não logra afastar a apuração de saldo credor de caixa, não obstante as oportunidades que lhe foram deferidas, subsiste incólume a presunção de receitas omitidas em montante equivalente ( Ac. 1. CC 103-06.901/85 )

“SALDO CREDOR DE CAIXA – As saídas do Caixa mantidas à margem da contabilidade e que, se escrituradas, ensejariam “estouro de caixa”, evidenciam a existência de omissão de receitas operacionais (Ac. 1. Cc 101-81.871/91)”

Por isso ficam afastadas as alegações da Recorrente, e ainda pela excelência do trabalho do Fisco, que foi cuidadoso e minucioso, e ainda mais, pela total falta de enfrentamento direto dos critérios eleitos e demonstrados na acusação. Não há então que se argumentar com : i) a exclusão dos impostos não cumulativos; ii) falta de previsão para exigência com fundamento em saldo credor de caixa; iii) impossibilidade de aceitação de informação de clientes; iv) alteração de datas; v) maior valia a informe de terceiros; falta de diminuição do lucro líquido; vi) faltar aos seus livros registros de compras legitimidade para demonstrar a falta de contabilização de compras etc.



As acusações postas, ainda que estivessem sustentadas por presunções, especialmente o saldo credor de caixa, ainda assim teriam amparo legal.

Com relação ao tema presunção, assim já me pronunciei:

- A presunção exprime dedução, a conclusão ou a consequência, que se tira de um fato conhecido, para se admitir como certa, verdadeira e provada a existência de um fato conhecido ou duvidoso. (Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva - Forense, 4ª edição, 1975, pág. 1.215).

II- A presunção legal baseia-se na verossimilhança, na aparência de verdade, o que leva à idéia de probabilidade, de certeza do fato desconhecido, o que não afasta a dúvida. Destarte, em certos casos, a lei, em cautelosa indução, pode extrair, de fato conhecido, ilações de ser verossímil, aparentemente verdadeiro e provável o fato desconhecido. Entretanto, mesmo sendo elevado o grau de probabilidade da conclusão tido como certa do fato desconhecido, que a liga às pretendidas consequências jurídicas, na esteira do escopo colimado, há risco de erro, que deve ser demonstrado pelo sujeito passivo.

III- É o legislador quem formula a ilação a ser tirada do fato conhecido e são identificáveis nos diplomas legais pelos vocábulos “presunções”, “considera-se”, “entende-se”, ou, ainda, de afirmações que tenham esse sentido. O legislador, expressa ou implicitamente, estabelece quais são as presunções absolutas e quais as relativas, mas, de qualquer forma, caberá sempre ao intérprete distingui-las. Não são meios de prova, mas conceitos ligados ao ônus da prova.

IV- A presunção legal absoluta é a que, por expressa determinação da lei, não admite prova em contrário, nem que se lhes possa impugnar.

V- A presunção legal relativa, ou simples, ou condicional, é a que se tem por verdade, até que se prove o contrário. Sua principal característica é reverter o ônus da prova, que, de regra, caberia ao autor, mas que passa ao réu.

VI- As presunções legais intermediárias, são as que se colocam entre as absolutas e as relativas e que, sem excluir completamente a prova em contrário, só a admite em condições especialmente determinadas.

Quanto aos indícios, há quem os identifique com a presunção, sendo o indício o fato conhecido e a presunção seu efeito. Porém, em nossa ótica, os indícios são circunstâncias e acontecimentos que, sem fazer parte do fato a julgar, permitem um raciocínio sobre um acontecimento que provavelmente pertence ao fato. Entretanto, raras vezes é possível um raciocínio seguro, e o intérprete é obrigado a se contentar com uma determinada suposição, a qual mesmo tendo uma probabilidade muito alta, que freqüentemente só é alcançada através da concorrência de vários outros fatores, ou até indícios, não deixam de ser, simplesmente, probabilidades, cuja natureza não é, e nem sempre conduz, embora veemente, a uma certeza indubitável, no plano objetivo, cingindo-se, a possibilidade de poder criar no julgador, a certeza subjetiva, embasada na sua convicção, com base em seu discernimento, experiência e ponderação, nem sempre real, legal, legítima.

No campo do direito tributário, o uso da probabilidade, ou seja, o recurso às presunções legais objetiva conhecer a riqueza oculta, reprimindo-se a sonegação."

No caso em exame pautou-se o Fisco num trabalho objetivo e extensivo para fazer as acusações. Utilizou-se, então, de instrumentos válidos, que, para serem afastados, mereceriam da Recorrente mais do que simples alegações. Da prova não tendo cuidado, contra o Fisco, prevalece o trabalho deste.

Com relação aos lançamentos reflexos, tratando-se de omissão de receitas, por uma relação de causa e efeito, ficam mantidos, convindo transcrever parte da decisão do julgador monocrático, quando registrou:

"Com relação ao pleito de deduzir o Imposto de Renda e demais contribuições sociais para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte, também, não tem razão a contribuinte, pois os lançamentos do Imposto de Renda e IRRF, tiveram como base legal os artigos 43 e parágrafos e 44 da Lei n. 8.541/92, com redação dada pelo art. 3. da Lei n. 9.064/95 e art. 62 da Lei 9.981/95. A lei 9.846/94, mencionada em sua impugnação, não se aplica ao caso.

Em face do exposto e, considerando que no caso caracterizam-se as omissões de receitas quanto às infrações primeira ( SALDO CREDOR DE CAIXA) e segunda (FALTA DA CONTABILIZAÇÃO DAS COMPRAS DE MERCADORIAS PARA REVENDA) e que a interessada não logrou comprovar em contrário com a apresentação de fatos e provas cabíveis".

Por outro lado, consta do art. 740 do RIR/94, aplicável aos fatos acontecidos em 1995:

“Art. 739. Está sujeita à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%, a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, a qual será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, sem prejuízo da incidência do imposto da pessoa jurídica”

Já a lei 8981/95, em seu artigo 62, fixou:

“ A partir de 1º de janeiro de 1995, a alíquota do Imposto sobre a Renda na fonte de que trata o art. 44 da Lei 8.541, de 23 de dezembro de 1992, será de 35%”.

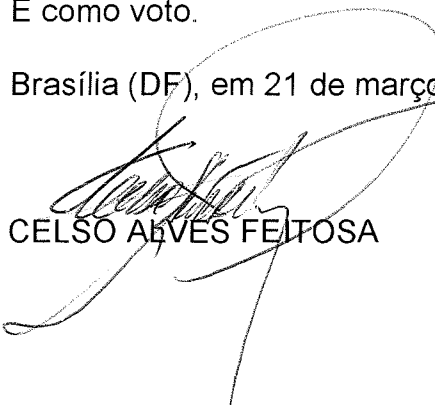
Quanto ao fato de estabelecer o § 2º do art. 739 que o mesmo não se aplica deduções indevidas, que não autorizem a transferência de riquezas, resta evidente, que saldo credor de caixa e compras não contabilizadas, não correspondem a deduções indevidas, como, por exemplo, se daria no caso de despesas não dedutíveis, a qual, ainda que reduzindo o lucro líquido, resta evidente, foi ônus suportado pela pessoa jurídica. Uma compra não contabilizada, que se presume tenha sido paga com valores extra-contábeis, se não tiver demonstrada a sua venda contabilizada, gerará nova situação, ainda à margem da contabilidade.

Portanto, sem amparo a pretensão da Recorrente.

Ficam mantidas as exigências reflexas, por uma relação de causa e efeito.

É como voto.

Brasília (DF), em 21 de março de 2002



CELSO ALVES FEITOSA

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro EDISON PEREIRA RODRIGUES, Relator Designado

*Data venia*, tenho posição divergente da exposta pelo ilustre Conselheiro Relator somente no tocante à alíquota gravada no lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte. Com respeito aos demais itens do lançamento do IRRF objeto de contestação pela defendente e às outras exigências, adoto as razões expendidas pelo i. Relator originário.

Conforme descrito no auto de infração relativo ao IRRF (fls. 845/849), com fulcro no art. 44 da Lei nº 8.541/92 e no art. 62 da Lei nº 8.981/95, fez-se incidir a alíquota de 35% sobre a totalidade das receitas omitidas apuradas nas infrações "saldo credor de caixa" e "omissão de compras".

A recorrente argúi que a alíquota de 35% é absurda, assumindo o art. 44 da Lei nº 8.541/92 norma de natureza penal. Tendo essa norma sido revogada pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95, aduz que seu caráter penal deve ser cancelado, a teor do Acórdão nº 108-05.849 (sessão de 14/09/99). Se considerado devido o IRRF, assevera que a alíquota não poderia superar o percentual de 15%, previsto no art. 2º da Lei nº 8.849/94.

Com efeito, o art. 44 da Lei nº 8.541/92 foi revogado pelo art. 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95. No seu período de vigência, a norma em apreço determinou que a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, como é o caso do saldo credor de caixa e da omissão de compras, seria considerada automaticamente recebida pelos sócios e tributada à alíquota de 25% (anos-calendário 1993 e 1994) e 35% (ano-calendário 1995 – art. 62 da Lei nº 8.981/95).

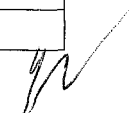


Em contraposição, no ano-calendário 1993, não havia previsão legal da incidência do IRRF sobre os lucros regularmente distribuídos a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, por força do art. 75 *in fine* da Lei nº 8.383/91, supedâneo do art. 722 do RIR/94. Nos anos-calendário 1994 e **1995**, a incidência do IRRF, à alíquota de 15% sobre lucros apurados por pessoa jurídica tributada com base no lucro real, foi restabelecida pelo art. 2º da Lei nº 8.849, de 28/01/1994 (conversão da Medida Provisória nº 402, de 21/12/1993) e confirmada pelos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.064/95, bases legais do art. 655 do RIR/99. A partir de 1º de janeiro de 1996, retornou-se à não-incidência do IRRF, a rigor do art. 10 da Lei nº 9.249/95, suporte legal do art. 654 do RIR/99.

A título de comparação, vale registrar que, sob a égide do Decreto-lei nº 2.065/83, vigente até o ano-calendário 1988, a redução indevida do lucro líquido que ensejasse distribuição de valores aos sócios, como é o caso do saldo credor de caixa e da omissão de compras, era tributada na fonte à alíquota de 25% (art. 8º do DL 2.065). Já os lucros regularmente distribuídos a pessoas físicas e jurídicas eram tributados às alíquotas de 23% (art. 1º, I, "a" e "b", do DL 2.065, que alterou os incisos I e III do art. 544 do RIR/80) ou 25%, prevista no inciso II do art. 544 do RIR/80.

O quadro a seguir resume a incidência do IRRF nos anos-calendário 1993 a 1995 cotejada com a tributação prevista no DL nº 2.065/83:

| ORIGEM DO LUCRO<br>DISTRIBUÍDO AO<br>SÓCIO | ALÍQUOTA DO IRRF |          |          |          |
|--------------------------------------------|------------------|----------|----------|----------|
|                                            | DL nº 2.065/83   | ANO 1993 | ANO 1994 | ANO 1995 |
| a) Redução indevida do lucro líquido       | 25%              | 25%      | 25%      | 35%      |
| b) Distribuição regular do lucro           | 23% ou 25%       | 0%       | 15%      | 15%      |
| c) Diferença (a – b)                       | 2% ou 0%         | 25%      | 10%      | 20%      |
| d) Variação (c ÷ b)                        | 8% ou 0%         | infinita | 67%      | 133%     |



A linha "Variação" exhibe o quanto a tributação prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92 é mais gravosa em relação àquela incidente sobre a regular distribuição dos lucros ao sócio no mesmo ano. Assim é que, no ano-calendário 1993, a tributação do art. 44 é infinitamente mais gravosa, pois não havia previsão legal de incidência de IRRF sobre os lucros distribuídos ao sócio devidamente contabilizados. No ano-calendário 1994, a tributação do art. 44 é 67% maior. No ano-calendário **1995, é 133%** maior do que aquela incidente sobre os lucros regularmente distribuídos ao sócio. Vale observar que, sob a égide do Decreto-lei nº 2.065/83, esse gravame não excedia a 8%.

A magnitude do gravame imposto pelo art. 44 da Lei nº 8.541/92 à tributação do lucro indevidamente reduzido e distribuído ao sócio configura nítida penalidade. Não é por outra razão que o dispositivo está inserido no Capítulo II do Título IV daquela Lei, intitulado "DAS PENALIDADES".

Tratando-se de norma com componente nitidamente penal, sua revogação a partir de 1º de janeiro de 1996 faz incidir o mandamento contido no art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional, impondo-se a expunção do componente penal do dispositivo revogado, nos casos de atos não definitivamente julgados.

No ano-calendário 1995, configura-se acréscimo penal o percentual de 20% no qual a alíquota de 35%, lançada com base no art. 62 da Lei nº 8.981/95, excede a de 15%, prevista no art. 2º da Lei nº 8.849/94 para a regular distribuição de lucros ao sócio.

Isso leva à conclusão de que a alíquota incidente sobre o IRRF exigido nos presentes autos deverá ser reduzida de 35% para 15% (fls. 848), em razão da retroatividade da lei que comine penalidade menos severa. No caso, a penalidade menos severa é a ausência de penalidade constatada na Lei nº 9.249/95.

Logo, com respeito à exigência de IRRF, dou provimento ao recurso para reduzir a alíquota aplicada de 35% para 15%.



## CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para:

- a) IRPJ, PIS, COFINS e CSLL: manter integralmente a exigência; e
- b) IRRF: reduzir a alíquota aplicada de 35% para 15% (quinze por cento).

É o meu voto.

Brasília (DF), 21 de março de 2002.



EDISON PEREIRA RODRIGUES  
RELATOR DESIGNADO