



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

Processo nº 10768.022998/98-35
Recurso nº 1 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1101-001.264 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de março de 2015
Matéria IRPJ
Recorrentes AMACAFÉ SOC EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1994

DESPESAS FINANCEIRAS COM JUROS E VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DESPESA.

Enseja a manutenção da glosa das despesas financeiras e relativas à variação cambial, quando o contribuinte não lograr comprovar que efetivamente pagou ou suportou tais despesas, e desde que necessárias às atividades por ele desenvolvidas, não sendo suficiente a mera previsão contratual.

PASSIVO FICTÍCIO. DESPESAS NÃO COMPROVADAS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA SOMENTE A PARTIR DO ANO-CALENDÁRIO DE 1997 (SÚMULA CARF Nº 54).

“A constatação de existência de “passivo não comprovado” autoriza o lançamento com base em presunção legal de omissão de receitas somente a partir do ano-calendário de 1997.”

IRRF. GLOSA DE DESPESAS. ARTIGO 44 DA LEI Nº 8.541/92. A tributação prevista no artigo 44 da Lei nº 8.541/92 não tem natureza de penalidade, inexistindo previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) relativamente à omissão de receitas presumida a partir de passivo fictício, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício; 2) relativamente à glosa de despesas: 2.1) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício; 2.2) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às exigências de IRPJ e CSLL; e 2.3) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência de IRRF, vencido o Relator Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, acompanhado pelos Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e Paulo Reynaldo Becari, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Fez declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

ANTÔNIO LISBOA CARDOSO - Relator

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Benedicto Celso Benício Júnior (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Paulo Mateus Ciccone, Paulo Reynaldo Becari e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

Trata o presente processo de recursos de ofício e voluntário, em face da decisão que exonerou do lançamento os valores relativos ao passivo fictício em razão de ter sido apresentada documentação suficiente para comprovar o saldo da conta ao final do exercício, bem como as despesas financeiras, comprovadas serem necessárias e acompanhadas de documentação hábil e idônea, sendo mantida parcialmente a exigência quanto à glosa de despesas financeiras não comprovadas, sendo presumida a transferência dos recursos da pessoa jurídica para a pessoa dos sócios, sujeitando-se à tributação do IRRF, nos termos do art. 44, § 2º, da Lei nº 8.541/92 acrescidos de multa de 75%, referente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 1994, conforme sintetiza a ementa a seguir reproduzida:

"REVISÃO DE OFÍCIO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A revisão de ofício do lançamento feita após a impugnação, para efeito de compensar a matéria autuada com prejuízos fiscais, não dá margem de nulidade do lançamento, se o interessado tem ciência do feito, podendo apresentar razões adicionais.

PASSIVO FICTÍCIO. EXONERAÇÃO.

Exonera-se o lançamento se o interessado apresenta documentação comprovando o saldo da conta ao final do exercício.

DESPESAS FINANCEIRAS. COMPROVAÇÃO.

São dedutíveis na apuração do lucro real as despesas necessárias as operações do contribuinte e comprovadas com documentação hábil e idônea. A documentação apresentada deve guardar identidade com os registros contábeis.

REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. PRESUNÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS.

A glosa de despesas financeiras diante da falta de comprovação, implica redução indevida do lucro líquido, presumindo a transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o de seus sócios, sujeitando-se à tributação do IRRF, nos termos do art. 44, § 2º, da lei 8.541/1992.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS, COFINS E CSLL.

In existindo fatos novos a serem apreciados, estendem-se aos lançamentos reflexos os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

Lançamento Procedente em Parte."

Duas questões se colocam: a) a glosa das despesas financeiras, juros e variações cambiais do procedimento de apuração do resultado do exercício; e, b) aplicação da regra do art. 44, da Lei 8.541/1992, para fundamentar a exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte por presunção de atribuição dos resultados aos sócios.

No curso do julgamento a DRJ determinou a realização de diligência para análise dos documentos trazidos aos autos pela Recorrente, tendo sido apurado que as despesas incorridas pela Recorrente à guisa de juros e Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira — discriminando a autoridade responsável os valores pertinentes a cada contrato.

O relatório de diligência (fls. 949/956) identificou expressamente a existência de despesas financeiras (juros e IPMF) em relação aos débitos corporificados nos contratos de câmbio considerados pela autoridade lançadora para fins de formalização do Auto de Infração.

Outra diligência foi solicitada para a apuração das variações cambiais passivas (art. 378 do RIR/99), passíveis de dedução no procedimento de apuração do lucro.

Concluiu a diligência (fls. 7753/7757), o seguinte:

Em resumo, durante esta diligência não encontramos quer seja no processo ou nos documentos apresentados pela empresa provas documentais hábeis e idôneas que pudesse alterar os valores relacionados nas planilhas de fls. 1696 a 1745, elaboradas pela Auditora Roseli A. Roberto.

Devendo, entretanto a planilha anexada as fls. 1745 "DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS FINANCEIRA COMPROVADAS" ser alterado em decorrência dos valores comprovados pela empresa, nesta diligência, para tanto anexamos novo "DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS FINANCEIRA COMPROVADAS", anexado às fls. 1819.

Desse relatório foi dada ciência ao Contribuinte, informando ao mesmo que teria o prazo de 30 (trinta) dias, para se manifestar sobre o mesmo, a qual assim se manifestou (fls. 8354/8355):

Com o devido acatamento, não atentou a fiscalização que para a comprovação das despesas com variação cambial basta a prova da existência dos contratos com obrigações fixadas em dólares, os quais estão todos juntados aos presentes autos às fls. 420/422, 428/433, 436/499 e 502/527.

A propósito, a própria fiscalização reconheceu às fls. 949 a existência de obrigações em moeda estrangeira a sustentar o lançamento de despesas com juros e variação cambial, mas alegou, de forma absolutamente equivocada, conforme já demonstrado no recurso voluntário, que tais contratos teriam sido liquidados no decorrer do ano de 1994 e que não dariam suporte à realização de despesas financeiras.

Desta forma, afastado o fundamento da autuação e provada a existência de contratos com obrigações fixadas em dólar (fls. 420/422, 428/433, 436/499 e 502/527), é de ser admitida a dedutibilidade das despesas com variação cambial decorrente de tais contratos, independentemente da apresentação de qualquer documento adicional, dado que os referidos contratos são suficientes à comprovação de tais despesas.

Por todo exposto, espera o contribuinte seja dado provimento ao recurso interposto nos presentes autos, com o cancelamento integral do crédito tributário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

Os recursos merecem ser conhecidos, porquanto atendidos os pressupostos de admissibilidade pertinentes.

Conforme relatado, trata o presente processo de recursos de ofício e voluntário, em face da decisão que exonerou do lançamento os valores relativos ao passivo fictício em razão de ter sido apresentada documentação suficiente para comprovar o saldo da conta ao final do exercício, bem como as despesas financeiras, comprovadas serem necessárias e acompanhadas de documentação hábil e idônea, sendo mantida parcialmente a exigência quanto à glosa de despesas financeiras não comprovadas, sendo presumida a transferência dos recursos da pessoa jurídica para a pessoa dos sócios, sujeitando-se à tributação do IRRF, nos

termos do art. 44, § 2º, da Lei nº 8.541/92 acrescidos de multa de 75%, referente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 1994.

O v. acórdão recorrido manteve parcialmente o lançamento, considerando devidos o IRRF (R\$1.790.577,81) e de CSLL (R\$328.359,47), acrescidos de multa de 75% e demais encargos moratórios.

Dessa decisão houve recurso de ofício, em razão do valor exonerado ter sido superior ao limite de alçada.

Assim, deve ser analisado inicialmente o recurso de ofício, que conforme demonstrado exonerou a Recorrente quanto ao IRPJ, PIS e COFINS, bem como reduziu a exigência de IRRF e CSLL, em razão da efetiva comprovação do passivo com documentação hábil e idônea, não havendo que se falar em passivo fictício.

Passivo Fictício

Correta a decisão recorrida que afastou a alegada ocorrência de passivo fictício, porquanto a Fiscalização havia presumido que a Contribuinte havia mantido no passivo obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não fora comprovada, mantidos na conta “financiamentos a curto prazo”, todavia, no caso em tela não se constatou a situação prefigurada no art. 228, do RIR/94, não tendo sido verificado que tais contratos tenham sido liquidados no ano-calendário de 1994, não havendo que se falar em passivo fictício.

Ademais disto, de acordo com a jurisprudência deste colendo CARF, a manutenção de passivo não comprovado, somente autoriza o lançamento com base em presunção de omissão de receita a partir do ano-calendário de 1997, em conformidade com a Súmula CARF nº 54:

Súmula CARF nº 54: A constatação de existência de “passivo não comprovado” autoriza o lançamento com base em presunção legal de omissão de receitas somente a partir do ano-calendário de 1997.

Nego provimento ao recurso de ofício nessa parte.

Despesas Financeiras

Em relação às supostas despesas não comprovadas, a decisão recorrida aduz que a Contribuinte se esforçou mais em demonstrar que poderia ter contabilizado um montante global maior que as despesas financeiras do que aquele montante efetivamente registrado, sendo feita a correlação entre os lançamentos contabilizados com aqueles efetivamente comprovados, o que levou à autoridade lançadora a glosar integralmente as despesas financeiras.

A decisão recorrida sustenta que a Contribuinte tentou justificar que haveria um excedente de variação cambial não contabilizada, pelo que os lançamentos contábeis dificultam o entendimento do que foi contabilizado, em momento algum constando ter sido contabilizadas variações cambiais.

Igualmente ocorreu com as despesas de juros, constando que com raras exceções foi possível conferir os juros contabilizados com os respectivos contratos.

Assim, apenas foram consideradas os valores constantes dos documentos apresentados e identificados na contabilidade da interessada, a título de juros e despesas com empréstimos, pelo que deve ser julgado improcedente o recurso de ofício também nessa parte.

Nego provimento ao recurso de ofício.

Na seqüência a r. decisão afasta a preliminar de nulidade do lançamento pela falta de compensação de prejuízos fiscais, pelo que a autoridade autuante procedeu a regularização da compensação de prejuízos, nos termos solicitado pelo interessado em sua impugnação.

Também encontra-se correta a decisão recorrida ao cancelar a exigência de IRPJ relativamente à competência 09/94, em razão de não ter sido constatada qualquer infração no referido mês (item 30.9).

IRRF

Quanto à exoneração de parte do crédito tributário relativo ao IRRF, tendo sido exonerada a exigência sobre “omissão de receita – passivo fictício”, não há nenhum reparo a ser feito, devendo a mesma ser mantida pelo motivos já explanados no tópico “passivo fictício”.

PIS/PASEP e COFINS

Em razão da vinculação do lançamento principal (IRPJ) e os reflexos (PIS/PASEP e COFINS), e considerando ter sido afastada a exigência daquele tributo pela inexistência de omissão de receita, igualmente correta a decisão que exonerou a Contribuinte da exigência dessas contribuições.

CSLL

A decisão recorrida também exonerou a Contribuinte em relação à CSLL sobre os juros e despesas com empréstimos efetivamente comprovados, devendo por isso ser mantida a decisão recorrida.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

RECUSO VOLUNTÁRIO.

Em relação ao recurso voluntário, passo a analisar o resultado da diligência destinada a apurar os valores relativos às despesas financeiras e de variações cambiais não reconhecidas pela decisão recorrida (fls. 7756/7757):

Conforme relatado, para a análise do recurso voluntário duas questões devem ser esclarecidas: a) a glosa das despesas financeiras, juros e variações cambiais do procedimento de apuração do resultado do exercício; e, b) aplicação da regra do art. 44, da Lei

8.541/1992, para fundamentar a exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte por presunção de atribuição dos resultados aos sócios.

Em relação às despesas financeiras (juros e empréstimos) não há dúvida de quanto a sua dedutibilidade, todavia deve haver prova cabal de que foram pagos ou incorridos pelo contribuinte, conforme faz prova o art. 374, do RIR/99:

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;
II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº-9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

Igualmente ocorre com as variações cambiais, não bastando simplesmente de estarem previstas em contrato. Segundo a Recorrente a dedutibilidade das despesas com variação cambial decorrem dos contratos constantes dos autos, sendo desnecessária a apresentação de qualquer documento adicional, dado que os referidos contratos são suficientes à comprovação de tais despesas.

Todavia, essa afirmação carece de fundamentação legal, porquanto as variações cambiais podem ser ativas ou passivas, conforme o caso, não sendo possível serem admitidas apenas com a mera previsão contratual, pois, há que ser efetivamente comprovado os valores despendidos a esse título, conforme prevê expressamente os arts. 375 e seguintes do RIR/99, *in verbis*:

Subseção II

Variações Monetárias

Variações Ativas

Art. 375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no

pagamento de obrigações (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).

Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º).

Art. 376. A variação do valor do Bônus do Tesouro Nacional, com cláusula de opção de resgate pela correção cambial a que se refere a Lei nº 7.777, de 1989, será computada na determinação do lucro real com base no seu valor reajustado ou, se maior, segundo a taxa cambial do dólar norte-americano em vigor na data de encerramento de cada período de apuração.

Variações Passivas

Art. 377. Na determinação do lucro operacional poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos, observado o disposto no parágrafo único do art. 375 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, parágrafo único, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).

Variações Cambiais Ativas e Passivas

Art. 378. Compreendem-se nas disposições dos arts. 375 e 377 as variações monetárias apuradas mediante:

I - compra ou venda de moeda ou valores expressos em moeda estrangeira, desde que efetuada de acordo com a legislação sobre câmbio;

II - conversão do crédito ou da obrigação para moeda nacional, ou novação dessa obrigação, ou sua extinção, total ou parcial, em virtude de capitalização, dação em pagamento, compensação, ou qualquer outro modo, desde que observadas as condições fixadas pelo Banco Central do Brasil;

III - atualização dos créditos ou obrigações em moeda estrangeira, registrada em qualquer data e determinada no encerramento do período de apuração em função da taxa vigente.

Por fim, em relação à aplicação do art. 44, da Lei nº 8.541/92, revogado posteriormente pela Lei nº 9.249/95, se o mesmo ainda possui eficácia em relação aos fatos ocorridos durante a sua vigência, o qual determinava que a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas “*por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será automaticamente recebida pelos sócios acionados ou titular da empresa individual e tributada na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica*”.

Sobre o assunto o E. Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento sobre o caráter penal da referida norma, senão vejamos:

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. DECISÃO AGRAVADA. FUNDAMENTOS INATACADOS. PRECLUSÃO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. ART. 44 DA LEI 8.541/92. PENALIDADE. REVOGAÇÃO PELA LEI 9.249/95. APLICAÇÃO DO ART. 106, II, DO CTN. RETROATIVIDADE BENIGNA.

1. Os pontos não impugnados da decisão agravada tornam-se definitivos por força da preclusão.

2. A discussão relativa à retroatividade da Lei 9.249/95, nos termos do art. 106, II, do CTN, foi expressamente examinada no acórdão que julgou os embargos de declaração na origem, o que afasta a ausência de prequestionamento adotada como fundamento da decisão agravada. Agravo regimental provido para conhecer do recurso especial nessa parte.

3. O art. 44 da Lei 8.541/92 não estabeleceu critérios para o cálculo do imposto de renda, mas impôs penalidade ao contribuinte que omitiu receita. Essa conclusão fica ainda mais evidente quando se examina a própria estrutura da Lei 8.541/92, pois o dispositivo está inserido no Título IV ("Das Penalidades"), Capítulo II (Da Omissão de Receitas).

4. Se o art. 44 da Lei 8.541/92 impunha penalidade no caso de omissão de receita, e tendo sido o dispositivo revogado pelo art. 36 da Lei 9.249/95, deve ser obedecida a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, do CTN.

5. Agravo regimental provido para conhecer do recurso especial apenas em parte e dar-lhe provimento. Grifado.

(AgRg no REsp 716208 PR 2005/0003050-7. Relator(a): Ministro CASTRO MEIRA. Julgamento: 04/11/2008 . Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA .Publicação: DJe 06/02/2009)

Seguindo essa linha de entendimento a colenda CSRF, assentou definitivamente assentou que os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, possui natureza penal, devendo a revogação pela Lei nº 9.249/95, ser aplicada retroativamente, com fulcro no art. 106, "c" do CTN, in verbis:

Localidade Brasil Adicionar

Autoridade Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma

Título Acórdão nº 40105561 do Processo 106650001179918

Data 04/12/2006

Ementa IRPJ - IRRF - CSLL - OMISSÃO DE RECEITAS - ARTS. 43 e 44 DA LEI Nº 8.541/92 - REVOGAÇÃO - CARÁTER PENAL - RETROATIVIDADE BENIGNA. A revogação, pela Lei

Processo nº 10768.022998/98-35
Acórdão n.º **1101-001.264**

S1-C1T1

Fl. 8.391

nº 9.249/95, dos arts. 43 e 44 da Lei nº 9.541/92, de natureza nitidamente penal, conduz à aplicação da retroatividade benigna do art. 106, "c", do CTN, o que importa no cancelamento da exigência, pois ao julgador falece competência para retificar o lançamento. Recurso provido.

URN

urn:lex:br:camara.superior.recursos.fiscais;turma.1:acordao:2006-12-04;40105561

Em face do exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer a retroatividade da revogação dos arts. 43 e 44, da Lei nº 8.541/92, pela Lei nº 9.249/95, com fulcro no art. 106, "c", do CTN.

Sala das Sessões, em 3 de março de 2015

(documento assinado digitalmente)

Antônio Lisboa Cardoso

Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Com referência à exigência de IRRF incidente sobre as demais despesas não comprovadas, seu fundamento é o art. 44 da Lei nº 8.541/92, que apresentava a seguinte redação à época dos fatos geradores, antes de sua revogação pela Lei nº 9.249, publicada em 27/12/95:

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

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

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.

A interpretação deste dispositivo legal pela Câmara Superior de Recursos Fiscais oscilou, em vários momentos:

- Acórdão CSRF nº 01-04.952, de 13 de abril de 2004:

IRF — ANO-CALENDÁRIO 1994 — OMISSÃO DE RECEITA COMPROVADA — ART. 44 DA LEI Nº 8.541/92 — APLICAÇÃO RETROATIVA DA NORMA REVOGADORA — EXCLUSÃO DO ACRÉSCIMO PENAL — Revela caráter penalizante a tributação instituída no art. 44 da Lei nº 8.541/92 e incidente sobre o lucro indevidamente reduzido e presumido distribuído ao sócio da pessoa jurídica tributada com base no lucro real Por força do art. 106, II, do Código Tributário Nacional, aplica-se retroativamente a revogação prevista no art 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95 Exclui-se do lançamento o excesso de alíquota que constitui acréscimo penal no ano-calendário 1994, a alíquota será reduzida de 25% para 15%, percentual previsto no art. 2º da Lei nº 8.849/94 para a regular distribuição de lucros aos sócios

- Acórdão CSRF nº 01-05.182, de 14 de março de 2005:

IR-FONTE — LUCRO REAL — OMISSÃO DE RECEITAS — ANO CALENDÁRIO DE 1995 - Cabível a exigência do Imposto de Renda na Fonte calculado sobre a redução indevida do lucro pela pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, tendo por fundamento legal os artigo 44 da Lei nº 8.541/92.

- Acórdão CSRF nº 01-05.618, de 26 de março de 2007:

IRPJ — LUCRO PRESUMIDO — APLICAÇÃO DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/92, ALTERADOS PELA LEI Nº 9.064/95 E REVOGADOS PELA LEI Nº 9.249/95 — RETROATIVIDADE BENIGNA: A forte conotação de penalidade da

norma de incidência, combinada com a quebra da isonomia e da sistemática que instrui o lucro presumido e o conflito entre os conceitos de receita e lucro, fazem com que seja aceitável a aplicação da retroatividade benigna quando da revogação da norma de caráter punitivo, aplicando-se aos casos de omissão de receitas de empresa que tributou pelo lucro presumido seus resultados do ano-calendário de 1.995. Por impedimento legal, inevitável o cancelamento da exigência como um todo.

- Acórdão nº 9101-00.225, de 28 de julho de 2009:

IRPJ. IRRF. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92, ALTERADO PELA LEI Nº 9.064/95. O atual entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é no sentido de que a norma veiculada pelos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 não tem caráter de penalidade, não sendo, portanto, aplicável os efeitos da retroatividade benigna.

É certo que, em sessão de 23 de fevereiro de 2010, o Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento em favor da retroatividade da norma revogadora, no acórdão proferido no AgRg no Recurso Especial nº 1.106.260 - PR (2008/0262208-6):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. IRPJ. BASE DE CÁLCULO. OMISSÃO DE RECEITAS. REVOGAÇÃO DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8.541/92. PENALIDADES. RETROAÇÃO DA LEI MAIS BENIGNA. APLICABILIDADE. ART. 106 DO CTN. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. ENTENDIMENTO DA CORTE ESPECIAL DO STJ.

1. Posicionamento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção deste Tribunal no sentido de reconhecer a retroatividade benigna (art. 106 do CTN) provocada pela revogação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, que continham normas com caráter de penalidade e estabeleciam a incidência em separado do imposto de renda sobre o valor da receita omitida.

2. Precedentes citados: AgRg no REsp n. 716.208/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 6/12/2009 e REsp n. 801.447/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 26/10/2009.

3. Entendimento da Corte Especial do STJ de que, em sendo vencida a Fazenda Pública, quanto à fixação dos honorários advocatícios, faz-se necessário observar a regra do § 4º do art. 20 do CPC e os requisitos das alíneas "a", "b" e "c" do § 3º do citado dispositivo processual. (REsp 624.356/RS, Rel. Min. Nilson Naves, Corte Especial, DJ de 8/10/2009).

4. Agravo regimental provido, em parte, para fixar os honorários advocatícios, a serem suportados pela Fazenda Nacional, em R\$ 1.000,00 (um mil reais).

Todavia, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reafirmou seu posicionamento contrário à retroatividade da norma revogadora em sessão de 17 de maio de 2010, no Acórdão nº 9101-00.574, assim ementado:

IRPJ E CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. ART. 43 DA LEI N. 8.541/92. LUCRO PRESUMIDO. CARÁTER PENAL. INEXISTÊNCIA. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. O art. 43 da Lei n. 8.541/92, com a

redação dada pela Medida Provisória n. 492/94, quando prevê a tributação em separado e definitiva das receitas omitidas pelo contribuinte, não tem natureza de penalidade, Trata-se de norma que define a base de cálculo do imposto e da contribuição social, no caso específico da omissão de receita. Inexiste, pois, previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna ao caso.

Com base neste entendimento mais recente, aqui adotado, não deve ser aplicada a pretendida retroatividade benigna no presente caso. O lucro evidenciado pela glosa de despesas não comprovadas era, com base na lei, presumidamente distribuído aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, sujeitando-se à incidência do IRRF.

Assim, excluídas as glosas revertidas na decisão de 1ª instância, a exigência remanescente de IRRF subsiste tendo por referência as despesas que restaram incomprovadas.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência de IRRF sobre a redução do lucro decorrente das despesas que, glosadas, subsistiram incomprovadas.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Redatora designada

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Observo que omissão de receitas presumida a partida da constatação de passivo fictício apresentou valor tributável de R\$ 2.411.175,00 no ano-calendário 1994. Este valor foi submetido à incidência de IRPJ à alíquota de 25%, apurando-se o tributo em separado na forma do art. 43 da Lei nº 8.541/92. Além disso, houve exigência de COFINS, CSLL, Contribuição ao PIS e IRRF, este no valor correspondente a 25% daquele montante de R\$ 2.411.175,00. Considerando os valores assim lançados, acrescidos da multa de ofício de 75%, resta fora de dúvida que o cancelamento daquela infração na decisão de 1ª instância permanece sujeita a reexame necessário mesmo tendo em conta limite de R\$ 1.000.000,00 estipulado pela Portaria MF nº 3/2008 posteriormente à decisão de 1ª instância. , permanecendo sujeito a reexame necessário.

A omissão de receitas foi presumida por falta de comprovação do saldo da conta de "Financiamentos a Curto Prazo", vez que a contribuinte não apresentou a correspondente comprovação, embora intimada e reintimada para tanto. Em suas respostas, a fiscalizada alegara que por estar com atividades paralisadas, não dispunha de funcionários, o que dificultava a localização dos documentos exigidos.

A contribuinte questionou, dentre outros aspectos, o desenvolvimento do procedimento fiscal e a lavratura do auto de infração sem que outras investigações fossem realizadas. Apresentou justificativas para o passivo questionado, alegando que:

*Como pode se verificar do demonstrativo Financiamentos de Curto Prazo, **anexo 1**, todos os financiamentos correspondem Adiantamentos de Contratos de Câmbio, negociados junto aos Bancos **BANESTES, BOZANO SIMONSEN, ATLANTIS, E INTER-ATLÂNTICO**, cujos saldos existentes em 31/12/94 somam R\$ 2.411.175,00.*

*São, no total, 22 contratos, que constituem os **anexos 2 a 23**. Nos contratos, estão expressos os valores iniciais, em dólares comerciais e correspondente moeda local, assim como as taxas e deságios pactuados, e o demonstrativo, **anexo 1**, apresenta as amortizações parciais feitas, desde a contratação, através da entrega de documentos de embarques de cafés.*

Os contratos de câmbio firmados com as instituições financeiras referidas, alguns iniciados durante 1993, comprovam a origem dos recursos na empresa, elidindo, assim, incontestavelmente, a presunção de omissão de receita. Os demais documentos que comprovam as amortizações (relativos aos embarques), por serem numerosos, deixam de ser anexados, mas estão à disposição, assim como os de créditos bancários em conta corrente, feitos por ocasião das contratações.

Na sequência, observa-se que o julgamento de 1ª instância foi convertido em diligência para, no que concerne à presunção de omissão de receitas:

*1. Relativamente aos contratos de câmbio de fls. 166/263, que comporiam a conta "Financiamentos a curto prazo", verifico que todos, à exceção do nº 94/000333, às fls. 226/230, tem data de liquidação anterior a 31/12/1994. Tendo em vista que **mesmo o citado contrato de fls. 226/230 pode não ter sido liquidado na data***

prevista, intimar o interessado a apresentar documentos comprobatórios das liquidações e respectiva contabilização, demonstrando em tabela específica a data de liquidação de cada contrato;

A contribuinte foi intimada a apresentar a documentação correspondente, mas a resposta foi insatisfatória, nos termos da informação fiscal de fl. 949:

1. Para comprovação do valor do item "Financiamento a Curto Prazo", no valor de R\$2.411.175,00, constante do balanço levantado em 31.12.1994 e da Declaração de Rendimentos —IRPJ (fls.5-verso), tributado em Auto de Infração lavrado em 20/julho/1998 (fls. 23 a 64), o contribuinte não apresentou nenhum dos documentos solicitados no referido Termo de Intimação (item 1). Foi solicitado, ainda, naquela oportunidade, que fosse apresentada tabela específica demonstrando a data de liquidação de cada Contrato que compunha a conta "Financiamento a Curto Prazo" em 31/12/1994. O contribuinte também não apresentou.

Cabe ressaltar que o mesmo, visando comprovar as despesas financeiras do ano de 1994, também solicitada no mencionado Termo de Intimação, e que se encontram analisadas no item 2 desta informação, apresentou as planilhas anexas as fls. 413, 426, 434, 500, 528, 564, 580, 617, 662, 690 e 691, relacionando os Contratos de Câmbio e Empréstimos de Curto Prazo, com a respectiva data de liquidação, que geraram as despesas financeiras daquele ano. Nenhum Idles compunha o passivo da empresa em 31/12/1994, visto que todos foram liquidados durante aquele ano.

Também não foi apresentado o registro contábil dos pagamentos das obrigações, de forma a se discernir os que ocorreram no(s) ano(s) posterior (es).

Manifestando-se acerca desta constatação, a contribuinte alegou que não fez prova da liquidação porque os contratos referidos permaneceriam em aberto, à exceção do contrato de fls. 420/422, liquidado no decorrer de 1995. Esclareceu que os contratos decorriam de adiantamentos de contrato de câmbio e *Pré-Pagamento ou Pagamento Antecipado*, cuja liquidação se verificaria com o *efetivo embarque de mercadoria*, sendo que parte destas ocorrências não se verificou *por motivos alheios à sua vontade*. Asseverou que houve apenas dois embarques de mercadorias em janeiro/95, dos quais resultou a liquidação parcial de dívida em face do Banestes, devidamente contabilizada, sendo o restante objeto de execução liquidada mediante acordo. Descreveu o cancelamento da dívida com o Bozano Simonsen em 04/01/95, do qual subsistiu apenas parte da dívida, asseverou que a dívida com o Banco Atlantis/Cash subsistia até aquele momento e esclareceu que a dívida com o Banco Interatlântico teria sido revertida em razão das exportações realizadas em 1995.

Frente a estes esclarecimentos, a autoridade julgadora de 1ª instância concluiu que:

16- O art. 228 do RIR/1994 dispõe que presume omissão de receita a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada. A autuação trata de falta de comprovação do saldo da conta de "financiamentos a curto prazo".

17- O interessado elaborou o demonstrativo de fl. 163, apresentando a composição do saldo, juntando os documentos de fls. 420/422, 428/433, 436/499 e 502/527. Com exceção do contrato 94/000333 com o Banestes (saldo de R\$ 373.138,35), que venceu em 1995, todos os demais venceram em 1994. Segundo o interessado, os

contratos com o Banco Bozano Simonsen foram cancelados em 1995 por não ter

Documento assinado digitalmente conforme a legislação em vigor. Autenticado digitalmente em 15/04/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 15/04/2015 por ANTONIO LISBOA CARDOS

O, Assinado digitalmente em 26/04/2015 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

realizado as exportações, mas a dívida continuou em aberto. Dos valores em aberto em 1994, somente o contrato com o Banco Inter-Atlântico teria sido liquidado em 1995. Para esta informação, não foi apresentada a documentação de liquidação.

18- Não consta dos autos que tais contratos tenham sido liquidados em 1994. A documentação apresentada comprova a exigibilidade dos valores em 31/12/1994, tendo inclusive sido apresentado contrato de assunção e confissão de dívida com o Banestes, em 1999 (fls. 9/14 do anexo 1). Portanto, diante da falta de constatação de que os contratos tenham sido liquidados em 1994, a infração deve ser exonerada.

Em verdade, para afastar a presunção de omissão de receitas na forma exposta no art. 228 do RIR/94, o sujeito passivo deveria demonstrar que pagou, após a data da constatação do passivo, a dívida refletida em sua contabilidade, ou que sua exigibilidade subsistia, apesar de não se verificar o pagamento posterior. Interpretava-se que à falta desta comprovação, o pagamento teria se verificado no curso do ano-calendário, sendo promovido com recursos à margem da contabilidade, e assim não poderia ter sido contabilizado. Daí a presunção de omissão de receitas.

Todavia, a jurisprudência deste Colegiado já está consolidada no sentido de que parte da presunção ali exposta somente foi instituída por lei a partir da edição da Lei nº 9.430/96:

Súmula CARF nº 54. A constatação de existência de “passivo não comprovado” autoriza o lançamento com base em presunção legal de omissão de receitas somente a partir do ano-calendário de 1997.

De fato, assim estava redigido o art. 228 do RIR/94:

Art. 228. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º).

Parágrafo único. Caracteriza-se, também, como omissão de receitas:

a) a falta de registro na escrituração 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. (negrejei).

Porém, apenas o *caput* do artigo tinha respaldo no art. 12, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77. O complemento veiculado no parágrafo único somente foi erigido a presunção legal com a edição da Lei nº 9.430/96:

Art.40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Assim, no período fiscalizado, a presunção de omissão de receitas dependia da demonstração de que a obrigação escriturada no passivo já havia sido paga. Como a autoridade lançadora não logrou alcançar tais fatos, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso de ofício nesta parte.

Processo nº 10768.022998/98-35
Acórdão n.º **1101-001.264**

S1-C1T1

Fl. 8.398

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira

CÓPIA