



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

**Processo n°** 10768.022998/98-35  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1302-001.727 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de dezembro de 2015  
**Matéria** IRRF - Glosa de despesas  
**Embargante** AMACAFÉ SOCIEDADE EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA  
**Interessado** AMACAFÉ SOCIEDADE EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 1994

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.** Evidenciado que o voto condutor do julgado não apreciou todos os argumentos apresentados para desconstituição da exigência que restou mantida, deve ser suprida a omissão.

**REDUÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO. DESPESAS NÃO COMPROVADAS. OCORRÊNCIA.** As despesas não comprovadas, porque dissociadas da causa do registro contábil, podem ocultar, em contrapartida, qualquer outro pagamento ou passivo que favoreça o sócio com transferência de patrimônio da pessoa jurídica, razão pela qual a redução do lucro líquido delas decorrente enseja a incidência do imposto de renda na fonte no período de vigência do art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992. **APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA REDUZIDA. IMPOSSIBILIDADE.** A incidência de imposto de renda na fonte à alíquota de 15% prevista no art. 2º da Lei nº 8.849, de 1994, com redação alterada pela Lei nº 9.064, de 1995, está limitada à hipótese de distribuição de lucros apurados na escrituração comercial por pessoa jurídica, e não alcança a distribuição presumida de lucros prevista no art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em CONHECER e ACOLHER os embargos, sem efeitos infringentes, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

*(documento assinado digitalmente)*

**EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora**

Processo nº 10768.022998/98-35  
Acórdão n.º **1302-001.727**

**S1-C3T2**  
Fl. 3

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Rogério Aparecido Gil, Talita Pimenta Félix. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Eduardo Andrade. Declarou-se impedida a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio.

CÓPIA

## Relatório

AMACAFÉ SOCIEDADE EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA, já qualificada nos autos, cientificada do Acórdão nº 1101-001.264 em 02/07/2015, opôs embargos, tempestivamente em 07/07/2015, no qual aponta omissão acerca de argumentos deduzidos em recurso voluntário contra a exigência de IRRF decorrente de glosa de despesas.

O lançamento tributário decorreu, originalmente, da constatação de omissão de receitas presumidas a partir de passivo fictício, bem como da glosa de despesas financeiras por falta de comprovação, tudo referente ao ano-calendário 1994. Além do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o lucro tributável, também foi exigido IRRF com fundamento no art. 44, §2º da Lei nº 8.541/92. Afastadas a omissão de receitas e parte da glosa de despesas, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação de recursos de ofício e voluntário, e na sessão de 03 de março de 2015 a extinta 1ª Turma da 1ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento assim decidiu:

*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.*

A exigência de IRRF foi mantida nos termos do voto vencedor de lavra desta Conselheira:

*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 nº8.541/92.*

- 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. (EREsp 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.*

A embargante assevera que sua defesa não foi baseada exclusivamente na alegação de retroatividade benigna, e reproduz dois parágrafos extraídos do recurso voluntário, acerca dos quais o Colegiado não teria se pronunciado:

*Ora, mesmo que se admitisse o lançamento de IRRF por presunção, o que também só se cogita para argumentar, o mesmo deveria contemplar uma alíquota de 15%, conforme determinam as Leis nº 8.499/94 e 9.064/95, para a retenção na fonte dos valores pagos ou creditados a título de lucros e dividendos por pessoa jurídica a pessoas físicas, alíquota bem inferior aos 25% fixados na malsinada Lei nº 8.541/92 e aplicados pela d. fiscalização no auto de infração em questão.*

*Finalmente, ressalte-se que no lançamento de IRRF tampouco poderia incidir sobre as despesas financeiras glosadas, uma vez que as mesmas, ainda que indedutíveis, não representam diminuição do lucro líquido, nos termos do art. 44, §2º da Lei nº 8.541/92 e do próprio art. 739, §2º do regulamento do Imposto de Renda - RIR/94, devendo tais valores ser apenas adicionados na apuração do lucro do exercício da pessoa jurídica.*

Examinando-se o relatório do acórdão embargado constatou-se que ali somente foi reproduzida a defesa apresentada pela contribuinte depois de cientificada do resultado das diligências antes requeridas. Já no recurso voluntário juntado às fls. 1066/1088 constatou-se que, sob o título *Do abusivo lançamento de IRRF com fundamento no art. 44 da Lei 8.541/92*, a contribuinte questionou a exigência de tributo como forma de penalidade,

invocou a aplicação da retroatividade benigna em razão da revogação daquela norma legal e, subsidiariamente, defendeu a redução da alíquota a 15%, bem como a impossibilidade de exigência de IRRF sobre despesas que não representariam diminuição do lucro líquido.

Concluiu-se, diante deste contexto, que o voto vencedor de lavra desta Conselheira, que manteve a exigência de IRRF, deveria ter enfrentado, também, os argumentos subsidiários acima referidos. Confirmada a omissão de *ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma*, os embargos foram admitidos conforme despacho de fls. 8450/8451, sendo distribuídos para relatoria por esta Conselheira com fundamento no art. 65, §2º, e no art. 49, §6º, ambos do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Confirmada a omissão acerca dos argumentos subsidiários de defesa apresentados pela embargante contra a exigência de IRRF, passa-se à sua apreciação.

Inicialmente cumpre esclarecer que, no recurso voluntário de fls. 1064/1089 (digitalizadas às fls. 5643/5667), com referência à exigência em debate, a contribuinte relata que ela teria fundamento *no art. 44 da Lei nº 8.541/92, em razão da presumida distribuição para os sócios das receitas omitidas pela sociedade*, mas, em verdade, a incidência remanescente tem em conta a redução indevida do lucro por apropriação de despesas financeiras sem a devida comprovação. Isto porque, apesar da conversão do julgamento dos recursos voluntário e de ofício em diligência, a contribuinte não logrou provar todas despesas questionadas pela Fiscalização, consoante exposto no voto do Conselheiro Relator Antonio Lisboa Cardoso, condutor do entendimento do Colegiado embargado em favor da manutenção das exigências correlatas de IRPJ e CSLL, remanescentes da exclusão parcial promovida pela autoridade julgadora de 1ª instância, ante as provas documentais a ela apresentadas.

A Lei nº 8.541/92 estabelecia que qualquer infração da qual resultasse *redução indevida do lucro líquido* ensejaria a incidência de imposto de renda na fonte, à alíquota de 25%, por ser aquela parcela considerada automaticamente recebida pelos sócios. E isto em razão da incidência, até então presente, sobre lucros distribuídos aos sócios, somente revogada a partir do ano-calendário 1996 (art. 10 da Lei nº 9.249/95). Considerando que por influência dos sócios o lucro líquido poderia ser reduzido, dentre outras hipóteses, mediante a escrituração de despesas sem comprovação, a lei estabeleceu a presunção em referência para evitar a supressão da incidência do imposto de renda por ocasião da distribuição do lucro.

A recorrente argumenta que as despesas financeiras glosadas não representariam diminuição do lucro líquido e, assim, nos termos do art. 44, §2º da Lei nº 8.541/92, não se sujeitariam à incidência em debate por não autorizarem a *presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios*. Referida exceção, porém, somente é aplicável aos casos de despesas comprovadas, mas cuja dedutibilidade é vedada pela legislação tributária. As despesas não comprovadas, porque dissociadas da causa do registro contábil, podem ocultar, em contrapartida, qualquer outro pagamento ou passivo que favoreça o sócio com transferência de patrimônio da pessoa jurídica. Tais valores, em verdade, por não apresentarem correspondência com fatos, não poderiam sequer estar escriturados contabilmente.

Com referência ao percentual aplicável, trata-se aqui de incidência específica prevista em lei, a qual somente poderia ser analisada em comparação com outras previsões legais se este órgão administrativo de julgamento fosse competente para afastar a aplicação de lei, providência autorizada apenas nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, sendo certo que não se verifica, aqui, nenhuma das hipóteses ali previstas. Ao contrário, constata-se que a partir de 1º de janeiro de 1995, houve, em verdade, o aumento da alíquota para 35%, nos termos do art. 62 da Lei nº 8.981/95 (resultante da conversão da Medida Provisória nº 812/94), alinhando a incidência em debate àquela prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95:

*Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.*

*§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.*

*§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.*

*§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.*

E isto porque os beneficiados com transferência não justificada de recursos da pessoa jurídica também deixam de submeter essas vantagens à regular incidência de imposto de renda devido pelas pessoas físicas, cujas alíquotas superam aquelas pretendidas pela recorrente, e estão previstas apenas para os casos de regular distribuição de lucros escriturados:

Lei nº 8.849, de 1994:

*Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.*

*§ 1º O imposto descontado na forma deste artigo será considerado exclusivo na fonte qualquer que seja o beneficiário.*

*§ 2º O imposto a que se refere este artigo será convertido em quantidade de Unidade Fiscal de Referência (Ufir) diária pelo valor desta na data do fato gerador.*

*§ 3º A incidência prevista neste artigo alcança exclusivamente:*

- a) a distribuição de lucros que tenham sido apurados, pela pessoa jurídica, na escrituração comercial; e*
- b) os rendimentos da mesma natureza distribuídos por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, limitado ao valor do lucro presumido deduzido do imposto de renda sobre ele incidente.*

*§ 4º A alíquota prevista neste artigo alcança a distribuição automática de lucros prevista no art. 22 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.*

*§ 5º O imposto descontado na forma deste artigo, será recolhido até o último dia útil do mês seguinte àquele em que ocorrer o fato gerador, reconvertido para cruzeiros reais com base na expressão monetária da Ufir diária vigente na data do pagamento.*

Lei nº 9.064, de 1995:

*Art. 2º Os dispositivos da Lei nº 8.849, de 1994, adiante indicados, passam a vigorar com a seguinte redação, renumerando-se para 9º o seu art. 8º:*

*"Art. 2º .....*

*§ 1º O imposto descontado na forma deste artigo será:*

- a) deduzido do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário pessoa física, assegurada a opção pela tributação exclusiva;*

b) considerado como antecipação, sujeita a correção monetária, compensável com o imposto de renda que a pessoa jurídica beneficiária, tributada com base no lucro real, tiver de recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses;

c) definitivo, nos demais casos.

§ 2º A compensação a que se refere a alínea b do parágrafo anterior poderá ser efetuada com o imposto de renda, que a pessoa jurídica tiver que recolher, relativo à retenção na fonte sobre a distribuição de lucros ou dividendos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior.

§ 3º Em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o imposto a que se refere este artigo será convertido em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR, pelo valor desta fixado para o mês de ocorrência do fato gerador.

§ 4º A incidência prevista neste artigo alcança, **exclusivamente, a distribuição de lucros apurados na escrituração comercial por pessoa jurídica tributada com base no lucro real.**

§ 5º Em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o imposto descontado na forma deste artigo será recolhido até o último dia útil do mês seguinte àquele em que ocorrer o fato gerador, reconvertido para reais com base na expressão monetária da UFIR vigente no mês de pagamento. (negrejou-se)

Como acima destacado, no caso em que o legislador quis estender esta alíquota reduzida a hipótese de presunção legal de distribuição de lucros ele assim o fez, citando expressamente o art. 22 da Lei nº 8.541/92:

*Art. 22. Presume-se, para os efeitos legais, rendimento pago aos sócios ou acionistas das pessoas jurídicas, na proporção da participação no capital social, ou integralmente ao titular da empresa individual, o lucro arbitrado deduzido do Imposto de Renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro.*

*Parágrafo único. O rendimento referido no caput deste artigo será tributado, exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%, devendo o imposto ser recolhido até o último dia útil do mês seguinte ao do arbitramento.*

Frente a tais circunstâncias, conclui-se que a exigência teve em conta hipótese de redução do lucro líquido, bem como foi calculada a partir da alíquota regularmente prevista na legislação vigente.

Por todo o exposto, os embargos devem ser CONHECIDOS e ACOLHIDOS, sem efeitos infringentes, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos argumentos antes não apreciados, opostos contra a exigência de IRRF.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 10768.022998/98-35  
Acórdão n.º 1302-001.727

**S1-C3T2**  
Fl. 11

---

CÓPIA