



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13808.000983/99-53
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.432 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 8 de dezembro de 2022
Recorrente EUROFARMA DISTRIBUIDORA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do recurso especial quando não há similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e o paradigma trazido para fins de caracterizar o alegado dissídio jurisprudencial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2005

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. LEI Nº 8.541/92. RETROATIVIDADE BENIGNA. INOCORRÊNCIA.

Lucros distribuídos a sócios, presumidos a partir de redução indevida do resultado por despesas não comprovadas, sujeitam-se a incidência de imposto de renda na fonte à alíquota de 35% no ano-calendário 1995, não sendo afetada por revogação posterior que a suprime por não se constituir em penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “revogação do artigo 44 da Lei 8.541/92 pelo artigo 36 da Lei 9.249/95 – retroatividade benigna”. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 1.409/1.426) interposto pela contribuinte EUROFARMA DISTRIBUIDORA LTDA. em face do Acórdão n.º **1101-000.627** (fls. 1.122/1.172), complementado pelo Acórdão n.º **1401-002.366** (fls. 1.252/1.259), este último prolatado em sede de embargos de declaração (fls. 1.223/1.227).

Transcreve-se a seguir a ementa da decisão recorrida:

IRRF. OMISSÃO DE RECEITAS. 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.

IRRF. GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS. A exigência de imposto de renda na fonte a que se refere o art. 44 da Lei nº 8.541/92 deve ser levada a efeito quando a natureza da redução indevida do resultado permite a presunção de distribuição de recursos a sócios.

No seu recurso especial, a contribuinte sustenta que tal decisão diverge dos Acórdãos CSRF/01-05.561 e CSRF/01-05.534 (*retroatividade*) e Acórdão 9101-00.161 (*presunção automática de distribuição de lucros*).

Despacho de fls. 1.429/1.432 admitiu o Apelo nos seguintes termos:

(...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “arts. 42 e 43 da Lei 8.541/92 e 36 da Lei 9.249/95 e retroatividade benigna”

Decisão recorrida:

IRRF. OMISSÃO DE RECEITAS. 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.

Acórdão paradigma nº CSRF/01-05.561, de 2006:

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 nº 9.249/95, dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, 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.

Acórdão paradigma n.º CSRF/01-05.534, de 2006:

IRPJ, CSL E IRFONTE – LUCRO PRESUMIDO – LEI 8.541/92 – ARTS. 43 E 44 – REVOGAÇÃO PELA LEI Nº 9.249/95 – EFEITOS – CARÁTER DE PENALIDADE DOS DISPOSITIVOS REVOGADOS.

Os efeitos jurídicos da revogação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95, operam-se a partir da vigência da lei revogadora. Não pode ser olvidado, entretanto, o caráter de penalidade que marcava os dispositivos revogados, sendo aplicável o disposto no art. 106, inciso II, letra “c”, do CTN.

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *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*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs CSRF/01-05.561, de 2006, e CSRF/01-05.534, de 2006) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a revogação, pela Lei nº 9.249/95, dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, de natureza nitidamente penal, conduz à aplicação da retroatividade benigna do art. 106, “c”, do CTN (primeiro acórdão paradigma) e que não pode ser olvidado, [...], o caráter de penalidade que marcava os dispositivos revogados [artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, esclareço], sendo aplicável o disposto no art. 106, inciso II, letra “c”, do CTN (segundo acórdão paradigma).*

(2) “glosa de despesas - presunção de automática distribuição de lucros”

Decisão recorrida:

IRRF. GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS.

A exigência de imposto de renda na fonte a que se refere o art. 44 da Lei nº 8.541/92 deve ser levada a efeito quando a natureza da redução indevida do resultado permite a presunção de distribuição de recursos a sócios.

[...].

Já no presente caso, a contribuinte reduziu suas disponibilidades ou direitos mediante contabilização de despesas que não logrou comprovar, substrato fático suficiente para, com base na lei, presumir que estes valores não se destinaram a quitar despesas financeiras ou bancárias, mas sim favoreceram seus sócios, sujeitando a pessoa jurídica à tributação correspondente.

Acórdão paradigma n.º 9101-00.161, de 2009:

IRRF - DIFERENÇA VERIFICADA NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL - GLOSA DE DESPESAS - Inaplicável a presunção legal contida no artigo 44 da Lei nº 8.541/92, quando a despesa foi regularmente escriturada, comprovado o pagamento a terceiros que não sócios, tendo a maior parte sido comprovada e afastada pela decisão de Primeira Instância, aliada ao fato de que a fiscalização não realizou nenhuma diligência tendente a comprovar que as pessoas indicadas como beneficiárias dos pagamentos não tivessem recebido os numerários escriturados.

Para admitir a tributação sobre a diferença encontrada no resultado do lucro real (art. 44 Lei 8.541/92) em virtude de glosa de despesa regularmente contabilizada, teríamos que ignorar o vocábulo utilizado pelo legislador no título IV — “Das Penalidades”, bem como aquele utilizado no capítulo II — “Da Omissão de Receita”.

No § 2º do artigo 44, o legislador estabeleceu que o disposto no artigo não se aplica à deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem a transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para os seus sócios, porém não relacionou quais seriam essas deduções indevidas, deixando para o intérprete definir. A obrigação de aprofundamento é da autoridade lançadora sob pena de haver a presunção de que a despesa era de natureza que autorizariam a transferência de recursos aos sócios, para, a partir daí, aplicar a presunção legal de que os recursos foram entregues aos sócios.

No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a contribuinte reduziu suas disponibilidades ou direitos mediante contabilização de despesas que não logrou comprovar, substrato fático suficiente para, com base na lei, presumir que estes valores não se destinaram a quitar despesas financeiras ou bancárias, mas sim favoreceram seus sócios, sujeitando a pessoa jurídica à tributação correspondente*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 9101-00.161, de 2009) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, ser *inaplicável a presunção legal contida no artigo 44 da Lei n.º 8.541/92, quando a despesa foi regularmente escriturada, comprovado o pagamento a terceiros que não sócios, tendo a maior parte sido comprovada e afastada pela decisão de Primeira Instância, aliada ao fato de que a fiscalização não realizou nenhuma diligência tendente a comprovar que as pessoas indicadas como beneficiárias dos pagamentos não tivessem recebido os numerários escriturados*.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas**.

(...)

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 1.434/1.439). Pugna pelo não conhecimento recursal e, no mérito, pela manutenção da decisão ora recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento ou não dos demais requisitos para conhecimento, os quais estão previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) e transcrito parcialmente abaixo:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

(...)

§ 8º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

(grifamos)

Nota-se, dessas regras processuais, que é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso, que a parte recorrente demonstre, de forma analítica, que a decisão recorrida diverge de outra decisão proferida no âmbito do CARF.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontradas pelos acórdão confrontados.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Pois bem.

Nessa situação particular, realmente a Recorrente logrou êxito na demonstração da divergência de interpretação quanto à natureza (de penalidade ou não) da norma de tributação do IRRF prevista no artigo 44, da Lei n.º 8.541/92.

Aos olhos da decisão recorrida, *a tributação prevista no artigo 44 da Lei n.º 8.541/92 não tem natureza de penalidade, inexistindo previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna*. Já os *paradigmas*, em sentido oposto, decidiram que, diante da natureza penal da tributação prevista no referido artigo 44, a sua revogação pela Lei n.º 9.249/95 deveria retroagir, nos termos do artigo 106, II, “c”, do CTN.

Diante, então, desses posicionamentos divergentes, conheço do recurso especial no tocante à primeira matéria (*revogação do artigo 44 da Lei 8.541/92 pelo artigo 36 da Lei 9.249/95 – retroatividade benigna*), na linha do que se manifestou o juízo prévio de admissibilidade (fls. 1.429/1.432).

No entanto, com relação à segunda matéria (*glosa de despesas - presunção de automática distribuição de lucros*), a minha opinião é a de que não restou demonstrado o necessário dissídio, tendo em vista a ausência de similitude fático-jurídica entre os julgados confrontados.

Senão, vejamos:

Nesse caso concreto, o IRRF foi exigido sobre despesas bancárias e financeiras (*juros*) que, além de terem sido glosadas **ante a sua não comprovação**, permitiram à maioria do Colegiado *a quo* presumir, à luz do artigo 44, tratarem-se de distribuição de recursos aos sócios.

Veja, a propósito, o texto que deu ensejo a ementa do julgado: *a exigência de imposto de renda na fonte a que se refere o art. 44 da Lei n.º 8.541/92 deve ser levada a efeito quando a natureza da redução indevida do resultado permite a presunção de distribuição de recursos a sócios.* (grifei).

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Já o *paradigma* (Acórdão n.º **9101-00.161**), ao analisar os efeitos da glosa de despesas a título de *inspeção de riscos, sinistros e serviços prestados por terceiros* na exigência do IRRF, que também foi fundamentada no artigo 44 da Lei 8.541/92, afastou a cobrança com base na seguinte motivação:

(...)

Entendo que uma glosa de despesa ou custo escriturados, quando não haja identificação do beneficiário do pagamento pode ter tido seu valor entregue aos sócios ou acionistas no caso de sociedade anônima fechada, porém sendo o beneficiário identificado como no caso presente entendo que a despesa, a princípio, não autoriza a transferência de recurso do patrimônio da empresa aos seus sócios.

O Auditor interpretando a norma entendeu que as despesas mesmo sendo pelos títulos comuns à atividade entendeu que haveria a inversão do ônus da prova quanto à pessoa beneficiária dos rendimentos, porém entendo que estando o beneficiário identificado, e tal ocorreu pois a fiscalização não disse que os lançamentos individualizados não teriam sido realizados, a obrigação de aprofundamento seria do fiscal sob pena de haver a presunção de que a despesa era de natureza que autorizariam a transferência de recursos aos sócios para a partir daí aplicar a presunção legal de que os recursos foram entregues aos sócios.

Além disso cabe salientar que a nova redação dada ao § 2º do artigo 44 da Lei 8.541/92, dada pelo artigo 3º da Lei n.º 9.064/95, não reproduziu a expressão "deduções indevidas", tendo utilizado a expressão: "O valor da receita omitida"

Entendo que o legislador na nova redação foi coerente já que conciliou as expressões contidas no capítulo com a do parágrafo redigido, se restringindo apenas à omissão de receitas.

(...)

A questão do percentual de glosas que foi comprovado ao longo da lide (93%), embora não seja decisivo para manutenção, ou não da autuação, é um dado significativo, um indício forte da fragilidade da acusação que glosou as despesas por bloco, ou seja em sua totalidade deixando para a fase litigiosa a comprovação.

Sabemos que uma fiscalização bem feita não se restringe a glosa de despesa por bloco, se contabilizadas como no presente caso, poderia muito bem haver circularização pelo menos por amostragem em alguns dos beneficiários, não só para robustecer a acusação de despesa indevida como também para dar sustentação à exigência do IRRF.

Concluindo não foi só a questão da legislação ancoradora do auto de infração ter ou não caráter de penalidade, ou a retroatividade benigna do disposto na Lei 9.249/95 que levou o colegiado a dar provimento ao recurso voluntário, mas também, por não ter as despesas glosadas natureza que autorizariam a presunção de distribuição ao sócios ou acionistas, sem um aprofundamento da fiscalização, pois são despesas típicas da atividade da recorrida.

Como se percebe, o precedente ora comparado na verdade converge com a decisão recorrida nesse particular, pois ambos os julgados reconhecem que a tributação prevista no artigo 44 da Lei 8.541/92 deve levar em conta a natureza das despesas glosadas, mais precisamente se ela permite ou não presumir tratar-se de distribuição de recursos aos sócios ou acionistas.

Sob este enfoque, os julgados ora comparados se diferenciam quanto às despesas objeto de tributação, que não possuem similitude. Vale dizer, as distintas soluções jurídicas não repousam na divergência de interpretação da lei tributária propriamente dita, mas sim na própria natureza dos dispêndios glosados em cada uma das situações, que não se confundem.

Não conheço, portanto, do recurso especial quanto à *segunda matéria*.

Mérito

Revogação do artigo 44 da Lei 8.541/92 pelo artigo 36 da Lei 9.249/95 – retroatividade benigna

De acordo com os Autos de Infração de fls. 61/69, a Recorrente foi compelida a pagar IRPJ e CSLL em razão da glosa de despesas bancárias e financeiras por falta de comprovação desses dispêndios.

O fundamento legal invocado pela fiscalização no lançamento, ressalte-se, foi o artigo 242 do RIR/94, dispositivo este que proíbe a dedutibilidade de despesas operacionais ante à falta de sua comprovação.

Em consequência dessa infração, a fiscalização ainda exigiu IRRF **como mero reflexo da infração consistente na glosa das despesas**, utilizando-se como fundamento o artigo 739 do RIR/94 (Auto de Infração de fls. 70/74), cuja matriz legal era justamente o artigo 44 da Lei n.º 8.541/92, *in verbis*:

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 (Lei n.º 8.541/92, art. 44).

§ 1º Para efeito da incidência de que trata este artigo, considera-se ocorrido o fato gerador no mês da omissão ou da redução indevida, não se aplicando o reajustamento previsto no art. 796 (Lei n.º 8.541/92, art. 44, 1º).

§ 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 (Lei n.º 8.541/92, art. 44, § 2º).

Com a publicação da Lei n.º 9.249/95³, esse artigo 44 foi revogado, o que significa dizer que o IRRF em questão, a partir de 01/01/1996, não mais possui base legal que fundamente sua cobrança.

A questão que se coloca é se essa revogação retroage ou não em face do que dispõe o artigo 106, II, “c”, do CTN, que assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

³ "Art. 36. Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente:

(...)

IV - os arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

(...)"

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Esse dispositivo legal veiculou aquilo que a doutrina chama de *retroatividade benéfica em matéria de penalidades*. Assim, no tocante a alínea “c”, a pena menos severa (ou a eliminação da pena) porventura previstas em uma lei posterior substitui a pena prevista na lei anterior quanto esta for mais grave, ainda que esta última esteja prevista em lei ao tempo em que foi praticada a infração.

Forçoso concluir, então, que se a tributação prevista no artigo 44 da Lei n.º 8.541/92 for considerada pelo intérprete como tendo *natureza de penalidade*, aplicável o *princípio da retroatividade benigna* e, por consequência, incabível a cobrança de IRRF ora em debate. Por outro lado, uma vez afastada a natureza sancionatória da exação em questão – como foi o entendimento que prevaleceu na decisão recorrida -, aplicável a lei vigente à época do fato gerador.

Pois bem. Trata-se de matéria conhecida nesse Conselho e que conta com precedentes tanto favoráveis quanto desfavoráveis à retroatividade no âmbito desta C. Câmara Superior.

Particularmente, concordo com a posição exposta no voto vencido, que assim se manifestou sobre o tema:

(...)

Turno um, é fundamental notar que o artigo 44 da Lei n.º 8.541/92 fora revogado, explicitamente, pelo artigo 36, inciso IV, da Lei n.º 9.249/95, a partir de 01/01/1996. Não há, pois, como aplicar a incidência de IRRF a valores reduzidos incorretamente do lucro líquido, naquilo que reporta a fatos geradores perfeitos depois deste átimo.

Mais ainda, entretanto, visualizo que o preceito em comento encerrava previsão de natureza punitiva. A cobrança do IRRF, aqui, parece, a mim, muito mais uma pena, cominada a quem reduzisse ilícitamente as bases de cálculo dos tributos incidentes sobre a renda ou o lucro.

Enxergo, portanto, que a revogação do artigo 44 da Lei n.º 8.541/92 fez aplicar, à hipótese, a regra da retroatividade benigna, forte no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN:

(...)

A cobrança do IRRF, ora analisada, não pode, portanto, subsistir. O mecanismo presuntivo questionado não tem mais lugar, depois da edição da Lei n.º 9.249/95.

Acaso quisesse o Fisco cobrar imposto retido na fonte, deveria aplicar a hipótese do artigo 61 da Lei n.º 8.981/95, produzindo provas diretas da distribuição de recursos a beneficiários não identificados, fruto da dedução de despesas inexistentes ou não comprovadas. Não foi esse o caso. Logo, há de serem cancelados os lançamentos de IRRF, mantendo-se apenas os demais, em observância às glosas de expensas acima mantidas.

Este Conselho assim já se manifestou, nos seguintes termos:

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO ARBITRADO - ANO-CALENDÁRIO DE 1995 - A tributação prevista nos artigos 43 e 44 da Lei n. 8541 ;92, por ter natureza de norma sancionadora, aplica-se, retroativamente, o art. 36 da Lei n.º. 9.249/95, que os revogou, ao teor dos artigos 106 e 112 do Código Tributário Nacional. (Ac. n" 101-94.502/04)."

"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE . OMISSÃO DE RECEITAS - ART 44 DA LEI N° 8.541/92 - A tributação prevista no artigo 44 da Lei n° 8.541/92 tem natureza de penalidade, aplicando-se retroativamente o artigo 36 da Lei n° 9.249/95, que o revogou."

Em consequência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, o lucro apurado no ano de 1993, referente às receitas não declaradas, não se sujeita à incidência na fonte. (Ac. n.º 108-06.049/00)"

(...)

Nesse contexto, vale assinalar que o Superior Tribunal de Justiça firmou orientação no sentido de que a inclusão, pelo Legislador, dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 no *Título IV - Das Penalidades*, confirma que eles têm natureza jurídica de penalidade, razão pela qual sua revogação retroage para cobranças fundamentadas nesses dispositivos que estejam ainda pendentes, como é o caso.

Em voto proferido na APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 0002764-35.2003.4.03.6110/SP, publicado no D.E. em 26/04/2018, o TRF da 3ª Região bem resumiu a posição do referido Tribunal Superior sobre a matéria ora em discussão:

(...)

Estabelecida a legalidade da aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 ao caso dos autos, faz-se necessária a análise da incidência do artigo 106 do Código Tributário Nacional. Referida norma prevê:

Art. 106. *A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

I - *em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

II - *tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

a) *quando deixe de defini-lo como infração;*

b) *quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

c) *quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Verifica-se que foi estabelecida a retroatividade da norma em matéria tributária sempre que for favorável ao contribuinte. O Superior Tribunal de Justiça examinou a questão e firmou orientação no sentido de que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 foram inseridos no Título IV - Das Penalidades, Capítulo II - Da Omissão de Receitas, de modo que têm natureza jurídica de penalidade. Assim, considerada a regra da retroatividade benigna (CTN, arts. 3º e 106, II) e nos casos de ato não definitivamente julgado, como é o dos autos, a corte superior entendeu que a Lei nº 9.249/95 deve ser aplicada por ser mais benéfica, pois suprimiu as penas por omissão de receitas previstas nos mencionados artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92. Precedentes:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. IRRF E CSLL. OMISSÃO DE RECEITAS. ART. 3º, DA LEI N. 9.064/95. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. REVOGAÇÃO DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI N. 8.541/92, PELO ART. 36, IV, DA LEI N. 9.249/95 APLICAÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, "A", DO CTN.

1. *Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando obrigada a Corte de Origem a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.*

2. *Para se realizar a tributação sobre a omissão de receitas é indiferente o regime de apuração do imposto de renda, se Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado. Já no art. 6º, da Lei n. 6.468/77, que tratava do regime de tributação pelo Lucro Presumido (então denominado "regime de tributação simplificada"), era possível encontrar a tributação sobre a omissão de receitas, o que teve seqüência no art. 43, da Lei n. 8.541/92, que tratou da omissão de receitas nos três regimes de apuração do Imposto de Renda: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado.*

3. Desse modo, a alteração produzida pelo art. 3º, da Medida Provisória n. 492/94 (atual art. 3º, da Lei n. 9.064/95) no art. 43, §2º, da Lei n. 8.541/92, não criou nova hipótese de incidência para fazer tributar a omissão de receitas das empresas submetidas ao regime de apuração do Lucro Presumido, pois estas já eram tributadas anteriormente. Ao contrário, a alteração foi puramente exonerativa, pois simplesmente exclui nova tributação da receita omitida, afastando a bitributação. Impossível então a violação ao princípio da anterioridade. Precedente em sentido contrário: REsp. 652177 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 04.10.2005.

4. "Recolham as empresas imposto sobre a renda pelo lucro real ou pelo lucro presumido, a omissão de receitas implica pagamento a menor, o que é devidamente tratado pela legislação" (REsp 1045495 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 12.08.2008).

5. **Esta Corte firmou posicionamento no sentido de que se aplica o art. 106, II, "a", do CTN (retroatividade benigna) aos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541/92, tendo em vista a localização de tais dispositivos legais dentro do Título IV da referida lei que é intitulado "Das Penalidades" e sua posterior revogação pelo art. 36, IV, da Lei n. 9.249/95. Precedentes: AgRg no REsp 716208 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.11.2008; REsp 801447 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 30.10.2009; AgRg no REsp 1106260 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 23.02.2010.**

6. Recurso especial não provido. (g.n.)

(REsp 1307351/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/2015, DJe 26/06/2015)

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). (g.n.)**

(AgRg no REsp 1106260/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/02/2010, DJe 04/03/2010)

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. (g.n.)

(AgRg no REsp 716208/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/11/2008, DJe 06/02/2009)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IRPJ. INCIDÊNCIA SOBRE OMISSÕES DE RECEITA. REVOGAÇÃO DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8.541/92, QUE IMPUNHAM PENALIDADES AO CONTRIBUINTE. APLICAÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA PREVISTA NO ART. 106 DO CTN. PRECEDENTE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, PROVIDO. (g.n.)

(REsp 801.447/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/10/2009, DJe 26/10/2009)

Este tribunal já se pronunciou sobre o tema:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO LEGAL. ARTIGO 557, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. DECISÃO MONOCRÁTICA QUE DEU PROVIMENTO À APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE IRRF/1992 E 1993. ART. 44 DA LEI Nº 8.541/92. PENALIDADE. REVOGAÇÃO PELA LEI Nº 9.249/95. APLICAÇÃO DO ART. 106, II, DO CTN. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRECEDENTES DO STJ. RECURSO DESPROVIDO.

1. Cinge-se a controvérsia acerca de parte do crédito tributário constituído mediante auto de infração lavrado em 05/11/97, relativo a IRRF (anos calendário de 1992 e 1993) por omissão de receitas e/ou redução do lucro líquido, mantido parcialmente após a apreciação de impugnação administrativa, com fundamento no art. 44 da Lei nº 8.541/92, expressamente revogado pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249/95.

2. Verifica-se que o art. 44 da Lei nº 8.541/92 impunha penalidade ao contribuinte que omitiu receita, quais sejam: a) tributação definitiva e em separado da receita omitida, que não será considerada na determinação do lucro real; e b) presunção de distribuição automática da receita omitida aos sócios e acionistas, que será tributada na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

3. O próprio legislador catalogou como penalidade a regra do referido dispositivo legal, eis que se encontra encartado no Título IV "Das Penalidades", da Lei nº 8.541/92.

4. Partindo da premissa de que a Lei nº 8.541/92, em seus arts. 43 e 44, fixou penalidades ao contribuinte em face da constatação de que houve omissão de receita, as quais foram suprimidas expressamente pela Lei nº 9.249/95, é de se aplicar o art. 106, II, do Código Tributário Nacional, que consagra a chamada retroatividade benigna.

5. 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. Precedentes do STJ.

6. Recurso desprovido.

(TRF3, Agravo Legal em Apelação Cível nº 2011.61.00.003330-2, Sexta Turma, rel. Desembargador Federal Johansom di Salvo, j. 19/05/2016, DE 02/06/2016)

Em conclusão, aplicada a regra da retroatividade tributária benigna, resta indevida a tributação das receitas omitidas nos termos estabelecidos pelo fisco. Dessa forma, deve ser reconhecida a nulidade dos lançamentos tributários e, em consequência, a inexigibilidade do IRPJ, do IRRF, do PIS, da COFINS e da CSLL (ano calendário de 1995), objetos do PA nº 10855.002313/97-38, constituídos com fundamento no artigo

43 da Lei n.º 8.541/92. Prejudicada a análise da legalidade da aplicação da taxa SELIC e do encargo legal previsto no Decreto-Lei n.º 1.025/69.

Embora esses precedentes citados não sejam vinculantes, acompanho o entendimento exposto, acrescentando que a natureza sancionatória do IRRF não se evidencia apenas em razão da *posição geográfica* dos artigos 43 e 44 na Lei, mas principalmente ante a sua própria *materialidade*, qual seja, a “redução indevida do lucro líquido”, seja ela na forma de *omissão de receita* ou na forma de *dedução indevida de dispêndio*.

Ocorre que a *omissão de receita*, assim como a *dedução indevida de dispêndios*, justamente por reduzir indevidamente o lucro líquido, já são hipóteses tipificadas como infração à legislação tributária, autorizando o fisco a cobrar os tributos (IRPJ e CSLL) que deixaram de ser pagos em razão dos seus efeitos na apuração do IRPJ e CSLL.

Ainda que o Legislador tenha instituído essa cobrança de IRRF para evitar a transferência indevida de recursos, como se tributo fosse, é inquestionável sua natureza de penalidade, afinal, repita-se, tem por *fato gerador* a prática de um ato ilícito do sujeito passivo, representado pela *redução indevida do lucro líquido*.

Nesse caso concreto, aliás, isso ficou muito evidente, afinal o IRRF foi exigido como um reflexo direto da infração referente à glosa das despesas que reduziram indevidamente o lucro líquido da contribuinte⁴, fato este mais do que suficiente para evidenciar a nítida natureza sancionatória da exigência.

Ora, se o IRRF está sendo cobrado sobre um ato ilícito, correspondente no caso pela redução indevida (dedução de despesas não comprovadas) do lucro líquido, forçoso concluir tratar-se de um *falso tributo*, pois revestido de sanção.

Diante, então, de sua natureza de penalidade, a cobrança do IRRF fundamentada no artigo 44, da Lei n.º 8.541 não mais se sustenta ante a retroatividade de sua revogação pelo artigo 36, da Lei n.º 9.249/95.

Conclusão

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso especial, para exonerar a cobrança de IRRF.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

⁴ Mais precisamente, da leitura da descrição dos fatos constantes do Termo de Constatação Fiscal, simplesmente não foi apontada nenhuma razão específica para fundamentar a cobrança do IRRF. Há, apenas, motivação para a glosa de despesas, sendo o imposto de fonte mero desdobramento no entender do agente fiscal responsável pelos lançamentos.

Fl. 13 do Acórdão n.º 9101-006.432 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 13808.000983/99-53

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora Designada

O I. Relator restou vencido em sua proposta de dar provimento ao recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado concordou com a condução dada pelo Colegiado *a quo* na matéria “revogação do artigo 44 da Lei 8.541/92 pelo artigo 36 da Lei 9.249/95 – retroatividade benigna”, nos termos do voto vencedor de lavra desta Conselheira, no acórdão recorrido n.º 1101-000.627:

Por fim, parece-me que a recorrente apresenta um derradeiro argumento de defesa, ao contestar o fato de despesas, *embora existentes, mas não comprovadas com documentos considerados aptos, gerarem pagamento a beneficiário não identificado*. Mais à frente acrescenta que *se despesa foi paga não há que se argumentar com distribuição. Não há fonte a ser cobrada*.

Afirma que é do Fisco o ônus da prova desta distribuição, bem como da inutilidade das provas por ela apresentadas, e discorda do lançamento que entende ter sido formalizado com base em *presunção sem amparo legal*, ensejando a tributação da *Recorrente como se distribuído tivesse o resultado de omissão de receita*.

Nestes termos, penso que além de discordar da manutenção parcial das glosas promovidas no lançamento, a interessada também questiona a exigência do IRRF sobre estes valores, por entender que não seria possível presumir que eles foram distribuídos a beneficiário não identificado.

Reputo, portanto, relevante acrescentar que, quanto à manutenção parcial das glosas, restou evidente no voto do I. Relator, mesmo considerando os ajustes que reputei necessários, que a autuada não logrou comprovar todas as operações que reduziram seu lucro tributável nos períodos de apuração de 1995. A apreciação da prova, em todos os momentos do contencioso aqui instaurado, foi calcada em motivos objetivamente expostos pelas autoridades que sobre elas se debruçaram, subsistindo glosas em razão da incapacidade da contribuinte de demonstrar documentalmente os fatos registrados em sua escrituração contábil.

E, relativamente à incidência do IRRF, adiciono que seu fundamento legal está expresso no auto de infração questionado (fl. 64)

Art. 739 do RIR/94;

Art. 44 da Lei n.º 8.541/92 com a redação dada pelo art. 3.º da Medida Provisória n.º 492/94, convalidada pela Lei n.º 9.064/95;

Art. 62 da Lei n.º 8.981/95;

Art. 44 da Lei n.º 8.541/92 com a redação dada pelo art. 3.º da Lei n.º 9.064/95.

Por sua vez, o art. 44 da Lei n.º 8.541/92 apresentava a seguinte redação à época dos fatos geradores, antes de sua revogação pela Lei n.º 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 n.º 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.

Esclareço que o art. 62 da Lei n.º 8.981/95 (resultante da conversão da Medida Provisória n.º 812/94) estabeleceu que *a partir de 1.º de janeiro de 1995, a alíquota do Imposto de Renda na fonte de que trata o art. 44 da Lei n.º 8.541, de 1992, será de 35%*, percentual aplicado no presente lançamento. Acrescento, ainda, que a Lei n.º 9.249/95 somente produziu efeitos a partir de 01/01/96, a teor de seu art. 35.

Ressalto, porém, que não compartilho do entendimento antes adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais acerca dos efeitos retroativos desta revogação.

De fato, em consulta aos acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, observei que o posicionamento daquele órgão oscilou, em vários momentos, acerca da aplicação do art. 44 da Lei n.º 8.541/92:

- Acórdão CSRF n.º 01-04.952, de 13 de abril de 2004:

IRF — ANO-CALENDÁRIO 1994 — OMISSÃO DE RECEITA COMPROVADA — ART. 44 DA LEI N.º 8.541/92 — APLICAÇÃO RETROATIVA DA NORMA REVOGADORA — EXCLUSÃO DO ACRÉSCIMO PENAL — Revela caráter penalizante a tributação instituída no art. 44 da Lei n.º 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 n.º 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. 2.º da Lei n.º 8.849/94 para a regular distribuição de lucros aos sócios.

- Acórdão CSRF n.º 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 artigos 44 da Lei n.º 8.541/92.

- Acórdão CSRF n.º 01-05.618, de 26 de março de 2007:

IRPJ — LUCRO PRESUMIDO — APLICAÇÃO DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI N.º 8.541/92, ALTERADOS PELA LEI N.º 9.064/95 E REVOGADOS PELA LEI N.º 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 n.º 9101-00.225, de 28 de julho de 2009:

IRPJ. IRRF. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI N.º 8.541/92, ALTERADO PELA LEI N.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Acompanho, assim, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, contrário à aplicação da retroatividade benigna no presente caso.

Quanto aos demais períodos, bem observou a autoridade julgadora de 1ª instância que *as despesas que não foram comprovadas ocasionaram uma redução do lucro líquido, independentemente da impugnante ter tido lucro real ou prejuízo fiscal e estão sujeitas à incidência do IRRF, pois, como visto no referido artigo, estas despesas não comprovadas, que formam a receita omitida, presumem-se automaticamente recebidas pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual.*

Evidente está que não se trata de exigência de IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado (hipótese contida no art. 61 da Lei n.º 8.981/95), mas sim de presunção de distribuição de lucros a sócios da pessoa jurídica que reduz indevidamente seus resultados. De outro lado, apesar da empresa atuada ter tido prejuízo fiscal e contábil em todos os períodos atuados (fls. 101/112), inclusive em valores superiores às glosas mantidas, quer pelo I. Relator, quer nos termos do presente voto, o §2º do art. 44 da Lei n.º 8.541/92 deixa claro que somente não se sujeitam à incidência de IRRF as deduções que, *por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.*

Já no presente caso, a contribuinte reduziu suas disponibilidades ou direitos mediante contabilização de despesas que não logrou comprovar, substrato fático suficiente para, com base na lei, presumir que estes valores não se destinaram a quitar despesas

financeiras ou bancárias, mas sim favoreceram seus sócios, sujeitando a pessoa jurídica à tributação correspondente.

Em seu recurso especial, a Contribuinte tece considerações acerca da condução do acórdão recorrido *contra posição firme do STJ*, demonstra o dissídio jurisprudencial aqui conhecido e refere *o que vem sendo decidido pelo Poder Judiciário com relação ao tema*, citando as decisões em Recurso Especial nº 1.396.569-CE, 1.476.202-SC, 1.314.802-PE, 1.289.885-PE, 1.106.260-PR e 798.153-PR. Faz outras referências acerca de provas apresentadas, defende que a presunção opera em seu favor e pede que diante dos elementos dos autos o recurso especial seja *conhecido e provido para, aplicado o melhor direito, estabelecer uma correta e atualizada jurisprudência administrativa, enquanto decretada a invalidade do lançamento enfrentado, a este incorporado o quanto posto em sede de impugnação e recurso voluntário, reformando assim a decisão recorrida*.

Como bem exposto pelo I. Relator, há, de fato, diversas decisões do Superior Tribunal de Justiça em favor da pretensão da Contribuinte, mas nenhuma de observância obrigatória por este Conselho, nos termos do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

Art. 62. [...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Em tais condições, ainda é possível exarar contribuições no âmbito deste contencioso administrativo especializado que possam ser objeto de reflexão nos Tribunais Superiores acerca do tema.

Inicialmente observe-se que o entendimento consolidado nesta 1ª Turma, contrário à pretensão da Contribuinte, foi reafirmado no último precedente que analisou a questão, objeto do Acórdão nº 9101-004.264, cujo voto condutor, de lavra desta Conselheira, é a seguir transcrito:

No que se refere à retroatividade benigna da revogação promovida pela Lei nº 9.249/95, esta Turma já possui posicionamento firme contra tal entendimento, como são exemplos os seguintes julgados:

IRPJ. IRRF. CSLL. OMISSÃO DE RECEITAS A falta de escrituração das receitas de vendas de unidades imobiliárias caracteriza omissão de receitas.

IRPJ. IRRF. CSLL. OMISSÃO DE RECEITAS LEI Nº 8.541/92 As exigências sobre as receitas omitidas, previstas nos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541/92 não se configuram como aplicação de penalidade, pois tratam-se de hipótese de incidência de imposto, devendo serem aplicadas se vigentes à época do fato gerador. (Acórdão nº 9101-002.401 - Sessão de 16 de agosto de 2016).

NATUREZA DOS ARTIGOS 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/1992. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Ao estabelecer, por meio dos art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, a tributação em separado sobre a totalidade dos valores apurados a título de omissão de receita, tratou o legislador de definir quantitativamente a hipótese de incidência dos tributos. Não se tratando de cominação de penalidade, não há que se falar na aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II,

"c", do CTN ao caso. (*Acórdão n.º 9101-002.410 - Sessão de 16 de agosto de 2016*).

GLOSA DE DESPESA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO DISTRIBUIÇÃO AUTOMÁTICA/PRESUMIDA DE RENDIMENTOS AOS SÓCIOS DA EMPRESA — ART. 44 DA LEI 8.541/1992

1 - No contexto do art. 44 da Lei n.º 8.541/1992, a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implicasse redução indevida do lucro líquido era considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, e tributada exclusivamente na fonte, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

2 - Em 1994 (ano do fato gerador), a distribuição de lucros/rendimentos era tributada, e, nesse contexto, a lei estabelecia uma presunção de distribuição de lucros/rendimentos aos sócios, que, no presente caso, foram considerados equivalentes às despesas glosadas, conforme determinava a lei.

3 - A exigência que remanesceu para o IR/Fonte (e também para o IRPJ tributo principal) não está relacionada à omissão de receitas, mas sim à glosa de despesas. Na autuação por glosa de despesa, o que está sendo tributado tanto pelo IRPJ quanto pelo IR/Fonte é mesmo a renda, o lucro, e não a "totalidade da receita" (que é o que condena o paradigma e a jurisprudência citada pela contribuinte).

4 - A exigência do IR/Fonte se deve à renda que presumidamente foi auferida pelos sócios da empresa. A entidade é chamada a pagar o IR/Fonte na qualidade de responsável, nos termos do art. 121, II, do Código Tributário Nacional. A tributação prevista no artigo 44 da Lei n.º 8.541/92 não tem natureza de penalidade, inexistindo previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna. (*Acórdão n.º 9101-002.988 - Sessão de 7 de agosto de 2017*).

Deste último julgado extrai-se o voto condutor de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo que contrapõe integralmente os argumentos da recorrente:

A controvérsia que chega a essa fase de recurso especial diz respeito à divergência jurisprudencial em relação à aplicação do art. 44 da Lei n.º 8.541/1992, que previa a incidência de IR/FONTE sobre valores que eram considerados automaticamente recebidos pelos sócios da pessoa jurídica.

Em síntese, a contribuinte (recorrente) alega que esse dispositivo exigia pagamento de tributo como forma de penalidade; que ele foi expressamente revogado pelo art. 36, inciso IV, da Lei n.º 9.249/95; e que, por se tratar de penalidade, cabe a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do Código Tributário Nacional, conforme orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão recorrido decidiu essa matéria com os seguintes fundamentos:

Com referência à exigência de IRRF incidente sobre as demais despesas não comprovadas, seu fundamento é o art. 44 da Lei n.º 8.541/92, que apresentava a seguinte redação à época dos fatos geradores, antes de sua revogação pela Lei n.º 9.249, publicada em 27/12/95:

[...]

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

[...]

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 n.º 1.106.260 PR (2008/02622086):

[...]

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 n.º 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.

O art. 44 da Lei n.º 8.541/1992, que embasou o lançamento de IR/Fonte no ano-calendário de 1994, estabelecia o seguinte:

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.(Revogado pela Lei n.º 9.249, de 1995)

§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 n.º 9.064, de 1995)(Revogado pela Lei n.º 9.249, de 1995)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.(Revogado pela Lei n.º 9.249, de 1995)

No contexto do art. 44 da Lei n.º 8.541/1992, a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implicasse redução indevida do lucro líquido era considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, e tributada exclusivamente na fonte, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

Numa época em que a distribuição de lucros/rendimentos era tributada, a lei estabelecia uma presunção de distribuição de lucros/rendimentos aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual.

Não procede o entendimento de que essa regra teria natureza de penalidade, e que como o referido dispositivo foi revogado pela Lei 9.249/1995, seria caso de aplicar a retroatividade benigna.

Pelo referido dispositivo, a contribuinte não está sendo punida via exigência de IR/Fonte por ter omitido receita ou reduzido indevidamente o seu lucro líquido.

Com efeito, a exigência do IR/Fonte se deve à renda que presumidamente foi auferida pelos sócios da empresa. A entidade é chamada a pagar o IR/Fonte na qualidade de responsável, nos termos do art. 121, II, do Código Tributário Nacional.

Novamente vale registrar que em 1994 (ano do fato gerador), a distribuição de lucros/rendimentos era tributada, e, nesse contexto, a lei estabelecia uma presunção de distribuição de lucros/rendimentos aos sócios, que, no presente caso, foram considerados equivalentes às despesas glosadas, conforme determinava a lei.

Aliás, em relação estes autos, é importante destacar que a questionada aplicação do art. 44 da Lei nº 8.541/92 sobre os fatos geradores do ano-calendário de 1994 não se deu em razão da presumida distribuição para os sócios de receitas omitidas pela sociedade.

A incidência do referido dispositivo, neste caso, tem em conta a redução indevida do lucro por apropriação de despesas financeiras sem a devida comprovação.

Ou seja, a exigência que remanesceu para o IR/Fonte (e também para o IRPJ tributo principal) não está relacionada à omissão de receitas, mas sim à glosa de despesas, o que fragiliza ainda mais a alegação de que a norma em questão tem caráter de penalidade.

É que, conforme se observa pelo próprio paradigma, toda a argumentação sobre essa característica de penalidade é desenvolvida no contexto de autuação por omissão de receita, em que se condena a tributação da totalidade da receita omitida, sem a consideração dos demais valores que compõem a base de cálculo, ou seja, custos e despesas.

Entretanto, na autuação por glosa de despesa não há essa alegada distorção na base de cálculo, porque a despesa glosada corresponde exatamente ao lucro que foi reduzido indevidamente. Neste tipo de situação, o que está sendo tributado tanto pelo IRPJ quanto pelo IR/Fonte é mesmo a renda, o lucro, e não a "totalidade da receita" (que é o que condena o paradigma e a jurisprudência citada pela contribuinte).

Finalmente, registro que, embora o referido artigo 44 da Lei nº 8.541/1992 tenha sido revogado (porque a lei deixou de tributar a distribuição de lucros/rendimentos), a Lei nº 8.981/1995, em seu art. 61, introduziu uma outra regra semelhante de tributação de IR/Fonte, inclusive com alíquota mais elevada (35%), e que também pode incidir juntamente com o IRPJ em casos de glosa de despesa (como ocorreu aqui).

Trata-se do hoje conhecido IR/FONTE sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. O que se tributa nessa nova hipótese de incidência também é uma renda presumida de outrem (o destinatário do pagamento), e não se cogita que essa nova norma tenha caráter de penalidade.

Correto, portanto, o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso da Contribuinte na parte conhecida.

Registre-se, ainda, que houve outra manifestação do Superior Tribunal de Justiça depois do julgado de 2010 referido no voto condutor do acórdão recorrido e no precedente antes citado, exarada no âmbito do Recurso Especial nº 1.307.351/RJ em 18/06/2015 e assim ementada:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. IRRF E CSLL. OMISSÃO DE RECEITAS. ART. 3º, DA LEI N. 9.064/95. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. REVOGAÇÃO DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI N. 8.541/92, PELO ART. 36, IV, DA LEI N. 9.249/95 APLICAÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, "A", DO CTN.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando obrigada a Corte de Origem a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

2. Para se realizar a tributação sobre a omissão de receitas é indiferente o regime de apuração do imposto de renda, se Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado. Já no art. 6º, da Lei n. 6.468/77, que tratava do regime de tributação pelo Lucro Presumido (então denominado "regime de tributação simplificada"), era possível encontrar a tributação sobre a omissão de receitas, o que teve seqüência no art. 43, da Lei n. 8.541/92, que tratou da omissão de receitas nos três regimes de apuração do Imposto de Renda: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado.

3. Desse modo, a alteração produzida pelo art. 3º, da Medida Provisória n. 492/94 (atual art. 3º, da Lei n. 9.064/95) no art. 43, §2º, da Lei n. 8.541/92, não criou nova hipótese de incidência para fazer tributar a omissão de receitas das empresas submetidas ao regime de apuração do Lucro Presumido, pois estas já eram tributadas anteriormente. Ao contrário, a alteração foi puramente exonerativa, pois simplesmente exclui nova tributação da receita omitida, afastando a bitributação. Impossível então a violação ao princípio da anterioridade. Precedente em sentido contrário: REsp. 652177 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 04.10.2005.

4. "Recolham as empresas imposto sobre a renda pelo lucro real ou pelo lucro presumido, a omissão de receitas implica pagamento a menor, o que é devidamente tratado pela legislação" (REsp 1045495 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 12.08.2008).

5. Esta Corte firmou posicionamento no sentido de que se aplica o art. 106, II, "a", do CTN (retroatividade benigna) aos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541/92, tendo em vista a localização de tais dispositivos legais dentro do Título IV da referida lei que é intitulado "Das Penalidades" e sua posterior revogação pelo art. 36, IV, da Lei n. 9.249/95. Precedentes: AgRg no REsp 716208 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.11.2008; REsp 801447 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 30.10.2009; AgRg no REsp 1106260 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 23.02.2010.

6. Recurso especial não provido

Embora referido julgado apresente o traço distintivo de discutir a aplicação dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 no âmbito do lucro presumido, negada a pretensão do sujeito passivo de afastar sua incidência sob este aspecto, o Superior Tribunal de Justiça reiterou a retroatividade benigna que inviabilizaria sua aplicação, destacando referências de outros julgados, em especial no que se refere: i) à inclusão dos dispositivos em tópico da lei destinado a definição de penalidades; e ii) ao cálculo em separado das receitas omitidas, considerado mais gravoso.

Diante de tais premissas, cabe aqui ressaltar que a exigência em debate se refere ao IRRF sobre lucros presumidamente distribuídos em razão de despesas contabilizadas, que ensejaram a destinação de recursos da pessoa jurídica, mas não foram comprovadas. Não há aqui, portanto, a circunstância do cálculo dos tributos em separado, destinado à determinado do IRPJ e da CSLL sobre receitas omitidas. Resta, apenas, a cogitação de que a exigência de IRRF representaria penalidade por ter sido prevista neste tópico da lei.

Contudo, como bem exposto no precedente acima transcrito, para além de a referida *posição geográfica* não poder ser determinante para esta interpretação, deve-se ter em conta que a incidência do imposto de renda se dá, por esta técnica de incidência, sobre lucros acerca dos quais há evidências reconhecidas em lei como indicativas de destinação aos sócios sem a devida tributação, em um período no qual a distribuição de lucros era tributada.

A discussão no Poder Judiciário, centrada na majoração da incidência mediante tributação em separado das receitas omitidas, sem a dedução de eventuais custos, despesas ou prejuízos do período – determinada no art. 43 e não no art. 44 da Lei nº 8.541/92 -, não pode ser transposta para a incidência do IRRF, que não se confunde com o IRPJ incidente sobre o lucro, tributo devido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte, e é exigível do responsável pelo imposto de renda que deveria ser recolhido na distribuição dos lucros aos sócios, mormente tendo em conta que, neste ponto, não há propriamente revogação, mas sim a manutenção da mesma incidência, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95, vigente em 1995 porque resultante da conversão da Medida Provisória nº 812/94, e que somente deixa de ter aplicação sobre lucros distribuídos quando esta incidência deixa de existir a partir do ano-calendário 1996, com a edição da Lei nº 9.249/95.

Em verdade, a Lei nº 8.541/92 apenas estabeleceu uma alíquota maior – 25% e não mais 15% - que a então prevista no art. 77 da Lei nº 8.383/91⁵ sobre lucros distribuídos, ao assim dispor:

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

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

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

E, antes da revogação pela Lei nº 9.249/95, cujos efeitos se verificaram a partir de 01/01/1996, foi editada a Lei nº 8.981/95, aumentando um pouco mais a alíquota, agora em 35%:

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**

⁵ Art. 77. A partir de 1º de janeiro de 1993, a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre lucros e dividendos de que trata o art. 97 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, com as modificações posteriormente introduzidas, passará a ser de quinze por cento.

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 n.º 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.

Art. 62. A partir de 1º de janeiro de 1995, **a alíquota do Imposto de Renda na fonte de que trata o art. 44 da Lei n.º 8.541, de 1992, será de 35%**. *(negrejou-se)*.

A Lei n.º 9.249/95, por sua vez, em seu art. 10 estabeleceu que *os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior* e, por esta razão, revogou o art. 44 da Lei n.º 8.541/92 nos termos do seu art. 36, inciso IV. Significa dizer que a partir de 01/01/1996, a despesa glosada por falta de comprovação, se vinculada a saída de recursos em favor do sócio, a caracterizar distribuição de lucros, ensejaria apenas a incidência dos tributos devidos sobre o lucro da pessoa jurídica, porque a distribuição do lucro da pessoa jurídica ao sócio passou a ser isenta.

As disposições legais em referência, portanto, apenas evidenciam a evolução da tributação sobre lucros distribuídos aos sócios, nas condições indicadas, entre as alíquotas de 15% a 35% para, ao final, ser estabelecida isenção total. Por sua vez, o Código Tributário assim dispõe no ponto invocado pela Contribuinte:

Art. 106. **A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) **quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.** *(negrejou-se)*

Daí a conclusão de que de penalidade não se trata, e a conseqüente negativa à pretensão da Contribuinte de ver reconhecida retroatividade benigna. No ano-calendário autuado a alíquota vigente era de 35%, e correto se mostra o acórdão recorrido na manutenção de sua aplicação sobre os lucros distribuídos segundo a presunção legal.

Estas as razões para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na parte conhecida.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

