



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13886.000666/94-72
Recurso nº. : 131.661
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex: 1993
Recorrente : RESERVE TURISMO LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA DRJ/RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 28 de fevereiro de 2003
Acórdão nº. : 101-94.129

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS – DESPESAS DE VIAGEM A TÍTULO DE CORTESIA – DEDUTIBILIDADE – A dedutibilidade de encargos contabilizados pela pessoa jurídica deve ser aferida em razão da natureza de cada gasto e não simplesmente pelo título da conta em que foi registrado contabilmente. São computados na apuração do resultado do exercício como dedutíveis, os custos ou despesas que guardem correlação com a atividade explorada e que forem documentadamente comprovados. A dedutibilidade deve ser admitida quando necessária e compatível com a fonte produtora.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por RESERVE TURISMO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os

Conselheiros Paulo Roberto Cortez (Relator), Celso Alves Feitosa e Sandra Maria Faroni, que negavam provimento em relação ao Imposto de Renda na Fonte. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Kazuki Shiobara.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


KAZUKI SHIOBARA
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 25 MAR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso nº. : 131.661
Recorrente : RESERVE TURISMO LTDA.

RELATÓRIO

RESERVE TURISMO LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 404/418, do Acórdão nº 1.343, de 14/05/02, prolatado pela 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto - SP, fls. 367/181, que julgou procedente em parte o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 03; Cofins, fls. 05; IRFonte, fls. 06; e CSLL, fls. 07.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal, consta que o lançamento decorre da constatação de omissão de receitas, da glosa de despesas não comprovadas, e da glosa de despesas não necessárias.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 280/298.

A 3ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto, manteve parcialmente o lançamento, conforme o acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

"IRPJ

Ano-calendário: 1992

GLOSA DE DESPESAS. VIAGENS E ESTADIAS DE CLIENTES. CORTESIA.

Por ser mera liberalidade, equiparadas a brindes, consideram-se desnecessárias as despesas com viagens e estadias de clientes, suportados pela empresa como cortesia.

Ano-calendário: 1993

SALDO CREDOR DE CAIXA. COMPRA DE BENS. ARBITRAMENTO DE VALOR.

Descabido falar-se em saldo credor de caixa apurado por meio de alteração dos valores de pagamentos efetuados na compra de bens que foram arbitrados com base em informação de terceiros sem respaldo de elementos probantes.



IRRF

Ano-calendário: 1991, 1992

Cancela-se o auto de infração calcado em norma jurídica revogada.

IRRF

Ano-calendário:1994

RECEITA OMITIDA. PRESUNÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO AUTOMÁTICA AOS SÓCIOS.

A receita omitida presume-se automaticamente distribuída aos sócios.

PIS/PASEP

Anos-calendário: 1991, 1992, 1993, 1994

INCONSTITUCIONALIDADE.

Cancela-se o lançamento que se baseou em decretos-lei declarados inconstitucionais pelo STF.

COFINS. CSLL. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM PROCEDIMENTO DECORRENTE.

Auto de infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de uma relação de causa e efeito entre ambos.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa de ofício mais benigna aplica-se retroativamente aos atos e fatos pretéritos não definitivamente julgados.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”

Ciente da decisão de primeira instância em 20/06/02 (A. R. fls. 392), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 22/07/02 (protocolo às fls. 404), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que, com relação a glosa de despesas, a necessidade da realização das mesmas, sob a ótica empresarial e econômica, se fez necessária, consoante amplamente aduzido e comprovado;
- b) que dedica-se exclusivamente às atividades ligadas ao turismo, que implicam, obviamente, venda de pacotes



turísticos, os quais englobam passagens aéreas ou terrestres, estadias e traslados;

- c) que as despesas glosadas referem-se a atrativos oferecidos aos clientes, com caráter eminentemente promocional. São traslados, passagens e estadias concedidas gratuitamente com o intuito de promover e incrementar as suas vendas;
- d) que essas despesas estão diretamente ligadas ao objeto social da recorrente, fazendo parte do seu negócio e sendo essenciais à manutenção da fonte produtora, não se tratando, portanto, de mera liberalidade;
- e) que a pretensão da turma julgadora, em desvincular as despesas da atividade desenvolvida pela recorrente não procede. Os gastos incorridos se ajustam perfeitamente ao conceito de operacionalidade, tendo em vista as características próprias da atividade, que justificam plenamente a sua dedutibilidade na determinação do lucro real;
- f) que, apesar da turma julgadora não ter compreendido a argumentação aduzida na impugnação, no que se refere à razoabilidade da receita auferida com as despesas incorridas, a recorrente faz questão de esclarecer que as despesas com cortesias a seus clientes só foram concedidas porque efetivamente auferiu no período receita suficiente para suporta-la;
- g) que registrou no primeiro semestre de 192, um faturamento de Cr\$ 66.589.940,00, contraposto a Cr\$ 4.229.266,00, de despesas com cortesia e, no segundo semestre, um faturamento de Cr\$ 244.155.110,00, contra Cr\$ 35.597.980,00 de despesas, demonstrando, portanto, total proporcionalidade;
- h) que não houve omissão de receitas o fato de ter sido encontrado em seu estabelecimento moeda estrangeira não contabilizada, e ainda mais que presumiu-se que as receitas foram distribuídas aos sócios;
- i) que o lançamento de IRFonte, decorrente do IRPJ, somente tem sentido quando resta comprovada a efetiva distribuição de lucros às pessoas físicas dos sócios;
- j) que, se o Fisco não reunir elementos capazes e suficientes de evidenciar o benefício auferido pelos sócios, não há como prosperar a referida exigência;
- k) que trata-se de absoluta incoerência dos procedimentos adotados: se os dólares encontrados em posse da recorrente, utilizados em operações de câmbio, foram apreendidos pela Polícia Federal, como pode a autoridade autuante concluir que os sócios auferiram esse benefício?
- l) que resta patente, portanto, a impossibilidade dos sócios terem se beneficiado pela posse dos dólares, até mesmo porque, ainda que a autorização da recorrente para operar



com a moeda estrangeira tenha se expirado, os dólares eram utilizados no giro dos seus negócios sociais e acabaram por serem apreendidos pela Polícia Federal.

Às fls. 428, o despacho da DRF em Limeira - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Tratam os autos de recurso voluntário contra parte da exigência fiscal formalizada, no qual a recorrente insurge-se contra a glosa de despesas com viagens e estadias de clientes, bem como contra a exigência do imposto de renda na fonte sobre receitas consideradas omitidas.

DESPESAS COM VIAGENS E ESTADIAS DE CLIENTES

Informa a fiscalização que a empresa contabilizou na rubrica "Despesas com Viagens e Estadias de Clientes", no 1º e 2º semestres de 1992, os valores de Cr\$ 4.229.266,00 e Cr\$ 35.597.980,00, respectivamente. Intimada a demonstrar o lançamento das receitas a estas pertinentes, a interessada esclareceu que referidos gastos tratam-se de 'cortesia' oferecida a seus clientes.

Em decorrência, a autoridade autuante entendeu que não se tratavam de despesas necessárias às atividades da empresa, configurando-as como mera liberalidade, tendo procedido a glosa das mesmas com base nos artigos 242 e 243 do RIR/94.

Em sua defesa, a recorrente argüi que as despesas glosadas estão diretamente ligadas à atividade empresarial, fazendo parte do seu negócio, pois são essenciais à manutenção da fonte produtora, não se tratando de mera liberalidade. Afirma que as despesas com cortesias a seus clientes só foram concedidas porque efetivamente auferiu no período receita suficiente para suportá-las, e que no ramo de turismo, essas cortesias são despesas de comercialização usuais, assim como o são as de bonificações de remédios para a indústria farmacêutica.



A legislação de regência estabelece quais os gastos que podem ser abatidos das receitas da pessoa jurídica para fins de tributação com base no lucro real.

No caso, é necessário buscar a definição de despesas. Conforme as Normas Internacionais de Contabilidade, a definição de despesas compreende perdas assim como as despesas que surgem no curso das atividades normais da empresa. As despesas que surgem no curso das atividades normais da empresa incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação.

Assim, as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre os custos incorridos e a auferição de itens específicos de receita. Este processo, chamado de confrontação entre custos e receitas, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultam diretamente e em conjunto das mesmas transações da atividade empresarial. Por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas são reconhecidos na mesma ocasião que a receita derivada da venda das mercadorias.

No caso em tela, verificamos que a recorrente assumiu despesas de viagem a título de cortesia a seus clientes, tendo em vista as circunstâncias do mercado, ou seja, buscou ampliar a sua fatia na área do turismo. Em outras palavras, pode-se dizer que tratava-se de oferecer um aumento nas vantagens com o intuito de conquistar mais clientes em relação à concorrência.

Dessa forma, se a autuada, visando a ampliação dos seus negócios, resolveu conceder, a título de prêmio, viagens a seus clientes, nada impede a sua dedutibilidade como uma despesa operacional, visto tratar-se de um encargo inerente ao seu ramo de atividades, além de necessário para a percepção da receita.

A assunção, por parte da recorrente, de despesa necessária para a realização de negócios, justifica os pagamentos efetuados.



Assim, não vislumbro qualquer possibilidade de manter a exigência expressa no presente item, pois não consta dos autos, tampouco foi levantada a hipótese de que a recorrente teria inserido na escrituração, registros a título de despesas sem a documentação comprobatória necessária, ou que tivesse utilizado documentos inidôneos, ou mesmo, que tais despesas (viagens) não tivessem sido realizadas.

Por isso, não vejo como afastar a possibilidade da dedução de tais dispêndios, pois é inegável que as despesas assumidas têm a finalidade de incrementar seus resultados. Tratam-se de gastos que têm como objetivo promover diretamente as atividades exercidas pela empresa, com vistas a um melhor desempenho, cujo resultado será a majoração dos lucros e, em conseqüência, maior recolhimento de tributos. Portanto, devem ser acolhidas como dedutíveis as despesas correspondentes.

Por outro lado, as conclusões de que não atenderiam as condições de normalidade e usualidade por não considerá-las habituais nas atividades da recorrente, penso que não encontra guarida no contexto da situação em exame.

Nesse sentido é a jurisprudência deste Colegiado, qual seja, de que classificam-se como despesas operacionais e são dedutíveis do lucro bruto na apuração do lucro operacional, os gastos inerentes à atividade empresarial, cuja finalidade objetiva o incremento dos resultados.

Evidentemente que foram dispêndios efetuados de forma esporádica, a título de cortesia, porém inferir-se daí que não são despesas normais usuais vai uma grande distância. Não há de desconhecer-se que normais tais despesas o são, até porque, quem atua nesse ramo de atividade por certo necessita, ainda que amiúde, de oferecer vantagens aos seus maiores clientes para aumentar sua carteira de serviços.

Conclui-se que a perda glosada não se trata de mera liberalidade pois, como se depreende dos autos, houve a prática negocial lícita no sentido de



vislumbrar maiores resultados. É claro que o lançamento de ofício seria cabível caso se apurasse alguma irregularidade nos atos negociais, mas este não é o caso em questão. O que foi questionado pelo Fisco situa-se na dedutibilidade ou não dos gastos levados a efeito com despesas de cortesia a seus clientes, o que, como visto acima, deve ser considerado como despesa operacional dedutível da base tributável.

Entendo que, no caso, as despesas guardam relacionamento com o tipo de transações, operações ou atividades exploradas e com a manutenção da fonte produtora, isto é, trata-se de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Dessa forma, o presente item deve ser provido.

OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA PELA POSSE DE MOEDA ESTRANGEIRA

Consta da acusação fiscal que a Polícia Federal lavrou o Auto de Apresentação e Apreensão, tendo instaurado o Inquérito nº 9-0107/94 (cópia anexa), onde foi apreendido por agentes daquele órgão, nas dependências da empresa fiscalizada e na presença de seus representantes legais, o total de U\$ 25.901,00, oriundos de operação de câmbio sem autorização dos órgãos competentes.

A fiscalização, tomando por base o montante em moeda estrangeira, efetuou a conversão em moeda nacional, pela cotação oficial do dólar comercial na data da apreensão – 30/05/94 (Cr\$ 1.844,50), totalizando a quantia de CR\$ 47.774.394,50.

Referida importância foi considerada como omissão de receitas por tratar-se de valores mantidos à margem da escrituração da empresa, nos termos dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, com as alterações introduzidas pelo artigo 3º da MP 492/94, e posteriores reedições, vigorando a partir de 09/05/94.



Nesse sentido, a recorrente insurge-se unicamente contra a tributação do imposto de renda na fonte sobre os valores considerados omitidos. Em sua defesa, argumenta que a tributação na pessoa jurídica, por si só, não autoriza a tributação, por via reflexa, na pessoa física do sócio, com a exceção se for comprovado que a distribuição dos recursos tenha sido real e concretamente realizada.

Alega a incoerência dos procedimentos adotados, pois se os dólares encontrados em sua posse, utilizados em operação de câmbio, foram apreendidos pela Polícia Federal, como pode-se concluir que os sócios auferiram esse benefício? Considera inviável admitir a exigência do Imposto de Renda na Fonte (tributação reflexa), simplesmente pelo fato dos sócios não terem sido beneficiados pela quantia em moeda estrangeira apreendida.

Deixo de apreciar a matéria em relação ao imposto de renda pessoa jurídica, tendo em vista que o recurso fundamenta-se exclusivamente contra o imposto de renda na fonte.

A Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de, em seus artigos 43 e 44, estatui:

“Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o Imposto de Renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.

§ 1º O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.

§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo.

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.” (grifei)

Como visto acima, a distribuição automática de lucros para os sócios pela constatação de omissão de receitas, trata-se de presunção legal no mesmo período em que se constata omissão de receitas.

Com efeito, cabe ao contribuinte demonstrar a origem dos valores utilizados para a aquisição de moeda estrangeira. Não basta alegar que não houve qualquer distribuição de lucro para os sócios, trata-se, efetivamente de demonstrar, com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, todas as operações que deram origem à tributação por omissão de receitas.

Por ocasião da constatação de omissão de receitas, o Fisco tem o poder-dever de proceder ao lançamento a título de Imposto de Renda na Fonte, tendo em vista o comando legal previsto no artigo citado.

Para que os argumentos pudessem ser analisados, a recorrente deveria mostrar de forma cabal e inequívoca o momento e a forma como a receita decorrente da moeda estrangeira encontrada em seu poder foi oferecida à tributação.

As alegações da recorrente contra a tributação em separado da omissão de receitas não podem ser acolhidas pois a exigência está fundamentada nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 que só foram revogados a partir de 1º de janeiro de 1996, pelo art. nº 36 da Lei nº 9.249/95.

A prova da falta do registro das operações que deram origem ao numerário apreendido está feita, e a existência da omissão de receita, que é uma decorrência lógica nesse caso, resta assegurada. Claro que, ainda assim a tributação de omissão de receita está apoiada em uma presunção simples e relativa, e sendo relativa, passível de ser elidida pela recorrente mediante a apresentação de fatos em sentido contrário ao do apurado pelo Fisco.



No caso, a recorrente limita-se a combater a tributação na fonte, argumento que não acolho por estar convencido não ser verdadeira a assertiva de que não é possível haver tributação com base em presunção simples. O que não pode haver é autuação com base, apenas, em indício.

Neste ponto, torna-se oportuno registrar o ensinamento do Mestre Alberto Xavier registrado às fls. 130/131 do seu clássico "Do lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", editado pela Forense, nestes precisos termos:

"O arbitramento traduz-se, na utilização, no procedimento administrativo de lançamento, da prova consistente em presunções simples ou ad hominis, mediante as quais o órgão de aplicação do direito (Administração Fiscal) toma como ponto de partida um fato conhecido (o indício - com o devido, a soma de indícios convergentes) para demonstrar um fato desconhecido (o objeto da prova), através de uma inferência baseada em regras de experiência."

Concluindo, o lançamento do imposto de renda na fonte, em decorrência da exigência principal, sobre o lucro considerado distribuído, por determinação do art. 44 da Lei nº 8.541/92, citado entre os dispositivos sustentadores da autuação, foi, posteriormente, revogado pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95, porém, a exigência está fundamentada em norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional e em pleno vigor à época dos fatos, devendo, contudo, a base de cálculo para a apuração do imposto retido na fonte, ser deduzida da parcela relativa ao imposto de renda pessoa jurídica calculado sobre as receitas consideradas omitidas.

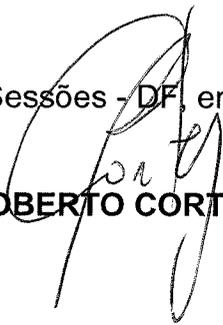
Assim, o presente item deve ser mantido.

Com respeito ao item relativo a compensação de prejuízos fiscais, deve o saldo dos mesmos ser ajustado nos termos da presente decisão.



Nessa ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para excluir da exigência o item relativo a glosa de despesas de viagem.

Sala das Sessões - DF, em 28 de fevereiro de 2003


PAULO ROBERTO CORTEZ

VOTO VENCEDOR

Do Conselheiro KAZUKI SHIOBARA, Relator-Designado

Discordo da posição exposta pelo Conselheiro Relator somente no que se refere ao lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Conforme descrito no auto de infração relativo ao IRRF, com fulcro no art. 44 da Lei nº 8.541/92, fez-se incidir a alíquota de 25% sobre a totalidade da omissão de receita apurada.

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

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

A título de comparação, vale registrar que, sob a égide do Decreto-lei nº 2.065/83, vigente até o ano-calendário 1988, a redução indevida do lucro líquido que ensejasse distribuição de valores aos sócios, como é o caso da

omissão de receita apurada, era tributada na fonte à alíquota de 25% (art. 8º do DL 2.065). Já os lucros regularmente distribuídos a pessoas físicas e jurídicas eram tributados às alíquotas de 23% (art. 1º, I, "a" e "b", do DL 2.065, que alterou os incisos I e III do art. 544 do RIR/80) ou 25%, prevista no inciso II do art. 544 do RIR/80.

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

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

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

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

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

Este entendimento está consagrado no Primeiro Conselho de Contribuintes e entre outros acórdãos podem ser transcritas as seguintes ementas:

“OMISSÃO DE RECEITA COMPROVADA. INCLUSÃO DO VALOR NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. REVOGAÇÃO DA LEI Nº 8.541/92 QUE DETERMINAVA QUE AZ TRIBUTAÇÃO DO VALOR OMITIDO SEPARADAMENTE. PENALIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART.106, INCISO II, 'C', do CTN.

A nº 9.249/95, que revoga a Lei nº 8.541/92, deve ter aplicação retroativa, a rigor do disposto no art. 106, inciso II, letra 'c', do CTN, vez que referido dispositivo impunha penalidade ao contribuinte que tivesse omitido receita, no sentido de que não leva tal valor para apuração do lucro real tributável.

Considerando que, com a omissão, a empresa apenas diminuiu o prejuízo fiscal, o auto há de ser cancelado nessa parte. (Ac.108-05.902/99 –DOUde14/12/99).”

“TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO. OMISSÃO DE RECEITA.

A tributação em separado da omissão de receita criada pela Lei nº 8.541/92 não se legitima quando, no período de omissão, o contribuinte apura prejuízo porque, no fundo, então, desvirtua-se o fato gerador do imposto de renda (Ac.103-20.190/2000 – DOUde28/02/2000).”

Por outro lado, a base de cálculo do Imposto sobre a Renda é o lucro real, presumido ou arbitrado e a tributação estabelecida no artigos 43e 44 da Lei nº 8.541/92, refere-se a receita omitida que não é lucro real, nem presumido e nem arbitrado.

Anteriormente a vigência da referida lei, a receita omitida era adicionada ao lucro real e esta forma de tributação estava consoante com o disposto nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional, mas a tributação estabelecida

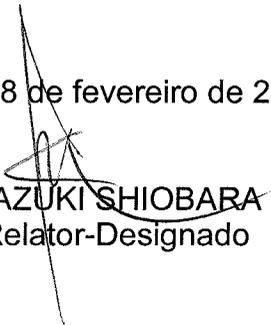
nos artigos 43 e 44, a Lei nº8.541/92 fugiu todas as regras de incidência do imposto sobre a renda de pessoa jurídica e da contribuição sobre o lucro líquido.

No ano-calendário 1993, a inexistência de previsão legal para a incidência do IRRF sobre a regular distribuição de lucros aos sócios (art. 75 in fine da Lei nº 8.383/91) faz com que a tributação prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92 (aplicação da alíquota de 25% sobre 100% da receita omitida) se constitua integralmente em acréscimo penal.

Isso leva à conclusão de que a exigência de IRRF nos presentes autos deverá ser cancelada, em razão da retroatividade da lei que comine penalidade menos severa. No caso, a penalidade menos severa é a ausência de penalidade constatada na Lei nº 9.249/95.

Logo, com respeito à exigência de IRRF, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Brasília (DF), 28 de fevereiro de 2003


KAZUKI SHIOBARA
Relator-Designado