



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA**

Processo n.º : 10384.001308/97-00
Recurso n.º : RD/107-0.212
Matéria: : IRPJ E OUTROS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Suj. Passivo : ANTONIO ALVES DE LOBÃO VERAS E CIA. LTDA.
Recorrida : 7ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 18 de fevereiro de 2002
Acórdão n.º : **CSRF/01-03.776**

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – LUCRO PRESUMIDO – ANOS DE 1993 E 1994 – ART. 43, LEI 8541/92 – A determinação do art. 3º da MP 492/94, de que as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8541/92 passariam a incidir, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 9/5/94, *por não constar das reedições subseqüentes, nem da Lei 9064/95 em que foi convertida*, e em respeito ao princípio da anterioridade, pela majoração da base de cálculo para 100%, só pode ser aplicada a partir de 1995.

CSL – OMISSÃO DE RECEITAS – LUCRO PRESUMIDO – ANOS DE 1993 E 1994 – ART. 43, LEI 8.541/92 – A determinação do art. 3º da MP 492/94, de que as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8541/92 passariam a incidir, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 9/5/94, *por não constar das reedições subseqüentes, nem da Lei 9064/95 em que foi convertida*, e em respeito ao princípio da anterioridade mitigada (art. 195, § 6º, Constituição Federal) – denominado prazo nonagesimal -, pela majoração da base de cálculo para 100%, só pode ser aplicada a partir do mês de agosto de 1994.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso

Processo n.º : 10384.001308/97-00
Acórdão n.º : CSRF/01-03.776

especial, para restabelecer a exigência da contribuição social sobre o lucro, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES – PRESIDENTE


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS - RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 MAR 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, VALMIR SANDRI (Suplente Convocado), CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, REMIS ALMEIDA ESTOL, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES E MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.

Processo n.º : 10384.001308/97-00
Acórdão n.º : CSRF/01-03.776

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, por seu i. Procurador, e com fulcro no art. 32, II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, recorre para a Câmara Superior de Recursos Fiscais da decisão consubstanciada no Acórdão n.º 107-06.035, de 15/08/2000, que traz a seguinte ementa (fl. 582):

“OMISSÃO DE RECEITA – LUCRO PRESUMIDO - IRPJ E IRRF – A forma de tributação instituída pelos arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92 alcançava tão somente as pessoas jurídicas que declaravam o imposto com base no lucro real, sendo o tratamento estendido para as demais formas de tributação a partir da eficácia da MP N.º 492/94.”

Destacou a recorrente a existência de dissídio jurisprudencial, apontando como paradigmas os Acórdãos n.ºs 108-06.171, de 13/07/2000, e 108-05.552, de 27/01/99, assim ementados (fls. 597 e 605):

IRPJ E IRRF – OMISSÃO DE RECEITAS – LUCRO PRESUMIDO – ANO-CALENDÁRIO 1994 – ART. 43 LEI 8541/92 - A determinação do art. 3º da MP 492/94, de que as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8541 passariam a incidir, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 9/5/94, por não constar das reedições subsequentes, nem da Lei 9.064/95 em que foi convertida, e por respeito ao princípio da anterioridade, a majoração da base de cálculo para 100% só pode ser aplicada a partir de 1995. Deve prevalecer a base de cálculo estabelecida no art. 6º, da Lei 6468/77 (RIR/80, art. 396). O IRRF até 31/12/94 deve ser calculado conforme o art. 40, § 11, da Lei 8383/91.

CSL – OMISSÃO DE RECEITAS – LUCRO PRESUMIDO – RETROATIVIDADE BENÍGNA – Considerando que o dispositivo no art. 43 da Lei 8541/92 era uma penalidade e que o mesmo foi revogado pelo art. 36 da Lei 9249/95, deve ser aplicado o percentual previsto no art. 2º § 2º da Lei 7689/88, para



Processo n.º : 10384.001308/97-00
Acórdão n.º : CSRF/01-03.776

apuração da base de cálculo da CSL em caso de omissão de receita.” (Ac. 108-06.171)

“IRPJ E IR-FONTE – BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS OMITIDAS – EFICÁCIA DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8541/92, NA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO E ARBITRADO:

A MP 492/94 (art. 3º) estendeu as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8541/92, para incidirem, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, fixando no seu art. 7º e da que lhe sucedeu (MP) 520/94), que a nova tributação de 100% (cem por cento) da receita omitida aplicar-se-ia “aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994”. Todavia, essa determinação expressa de efeitos imediatos perdeu sua eficácia por não constar das reedições subseqüentes, nem da Lei 9.064/95 em que foi convertida. Por traduzir majoração de imposto, pelo alargamento da base de cálculo das empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, só a partir de 01.01.95 seria possível a aplicação das regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92, em respeito ao princípio da anterioridade fixado no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal. Prevalência das regras anteriores, no ano de 1994, que autorizam reduzir a base tributável do IRPJ para 50% (cinquenta por cento) da receita omitida, e cancelar o IR-FONTE lançado contra a pessoa jurídica, passível de ser exigido das pessoas físicas beneficiárias.

.....

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, PIS E COFINS – OMISSÃO DE RECEITAS – DECORRÊNCIA: Confirmada a prática de omissão de receitas, são exigíveis as contribuições lançadas por via reflexa.” (Ac. 108-05.552)

Asseverou a douta Procuradoria (fls. 590/592):

(...) diante da impossibilidade de incidência do disposto nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, em relação às empresas tributadas pelo lucro presumido, nos anos-calendários de 1993 e 1994, tendo em vista que a ampliação legislativa somente ocorreu com o advento da Lei nº 9.064/95 (conversão da MP nº 492/94), subsiste a tributação com base na legislação anterior, ou seja, no artigo 6º, da Lei nº 6.468/77 (RIR/80, art. 396), não havendo, pois, razão para a exclusão da tributação (...)



Processo n.º : 10384.001308/97-00
Acórdão n.º : CSRF/01-03.776

(...) a e. Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes julgou ser possível a aplicação da base legal prevista no art. 6º, da Lei 6.648/77 (RIR/80 art. 396), sem que sua adoção importe em alteração ou inovação no lançamento, sendo apenas, uma forma de se adequar a base de cálculo (...)"

E concluiu (fl. 596):

"Assim, diante da previsão expressa do artigo 6º da Lei nº 6.468/77, não se pode excluir a incidência legítima do IRPJ sobre a base tributável de 50% da receita omitida, a despeito de não constar no auto de infração a correta capitulação legal. Em verdade, o Fisco baseou o lançamento em cima de fatos, ou seja, em cima da constatação inequívoca da ocorrência de omissão de receita. A redução da base tributável para 50% representou tão-somente a simples adequação da base de cálculo à correta capitulação legal, não importando, portanto em inovação no lançamento."

Ao final, requereu a Fazenda Nacional o provimento do recurso especial "a fim de que seja restabelecida a tributação do IRPJ, IR-FONTE e CSSL sobre os valores lançados, com base no disposto no artigo 6º da Lei nº 6.468/77 e no disposto no art. 396 do RIR/80".

O recurso especial foi admitido por despacho do Presidente da Câmara recorrida às fls. 622/623.

Intimado, o sujeito passivo ANTONIO ALVES DE LOBÃO VERAS E CIA LTDA ofereceu contra-razões às fls. 629/638, propugnando pela manutenção do aresto guerreado.

É o breve relatório.



Processo n.º : 10384.001308/97-00
Acórdão n.º : CSRF/01-03.776

VOTO

Conselheiro MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, Relator

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e, na parte em que atende aos requisitos de admissibilidade, merece ser conhecido.

Os tributos sob exame são o **IRPJ**, o **IR-Fonte** e a **contribuição social sobre o lucro** dos anos de 1993 e 1994.

Registre-se que, conforme bem consignado pelo Conselheiro Relator do aresto guerreado à fl. 586, as demais exigências (FINSOCIAL e COFINS) não foram impugnadas pelo sujeito passivo.

Na órbita do **IRPJ** e do **IR-Fonte**, os acórdãos recorrido e paradigmas **são acordes** na conclusão de que as regras previstas nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23/12/92, somente passaram a ser aplicadas às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido após o advento da Medida Provisória nº 492, de 06 de maio de 1994.

E mais: como a alteração procedida pela referida medida provisória implicou ampliação da base de cálculo dos tributos, sua eficácia só ocorreu a partir de 1º de janeiro de 1995, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da anterioridade.

Divergem, contudo, os arestos confrontados, no que tange ao provimento (se total ou parcial) a ser dado ao recurso do contribuinte contra decisão singular indeferitória da impugnação de lançamento fulcrado nos mencionados artigos da Lei nº 8.541/92.



Processo n.º : 10384.001308/97-00
Acórdão n.º : CSRF/01-03.776

No acórdão hostilizado, o provimento do recurso do sujeito passivo foi integral, determinando a C. Sétima Câmara o cancelamento da totalidade das exigências do IRPJ e do IR-Fonte, pois fundamentadas nos aludidos dispositivos legais.

Já nos arestos paradigmas da divergência, o provimento do recurso do sujeito passivo foi parcial, determinando a C. Oitava Câmara o cancelamento integral da exigência do IR-Fonte, mas apenas parcial da exigência do IRPJ, pela redução de sua base de cálculo para 50% das receitas omitidas, em vez de 100%.

Constata-se, de logo, que, quanto ao IR-Fonte, os acórdãos trazidos a confronto em nada divergem do aresto vergastado, razão pela qual o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido nessa parte, como já ressalvado no preâmbulo desse voto.

Quanto ao IRPJ, merece ser confirmado o entendimento adotado no v. acórdão recorrido, uma vez que em consonância com as recentes manifestações desta Primeira Turma nos Acórdãos nº CSRF/01-03.106, de 11/09/2000, CSRF/01-03.392, de 23/07/2001, CSRF/01-03.417, de 23/07/2001, entre outros.

Com efeito, naqueles julgados prevaleceu o entendimento de que, na hipótese sob exame, o lançamento do IRPJ deve ser integralmente cancelado, uma vez que a redução da exigência do IRPJ (pela redução de sua base de cálculo de 100% para 50% das receitas omitidas) implica alteração na fundamentação legal do lançamento, sem permitir ao contribuinte contestá-la em todas as instâncias administrativas.

Nesse sentido, as conclusões do e. Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes no citado Acórdão nº CSRF/01-03.417:

“Embora reconhecendo o esforço do ilustre relator do acórdão sob exame no sentido de preservar parte do crédito tributário, é imperioso reconhecer que o Acórdão nº 103-19.429 deu solução mais

Processo n.º : 10384.001308/97-00
Acórdão n.º : CSRF/01-03.776

consentânea com o Direito vigente, em relação a lançamento baseado nos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 contra empresa que, no ano de 1994, declarava o tributo sobre o lucro presumido.

E por duas razões. A primeira, por falta de previsão legal fato já sobejamente demonstrado pelo insigne relator do acórdão recorrido e também pelo não menos ilustre relator do acórdão paradigma (103-19.429), ficando patente o descabimento daqueles dispositivos no caso concreto. E nisso os acórdãos e seus relatores não distoam.

A segunda razão é que o tratamento dado pelo Respeitável Acórdão nº 108-05.552 aperfeiçou o lançamento inicial que, a rigor, deveria pura e simplesmente ser cancelado, desde o momento em que reconhecida a improcedência do seu fundamento legal. No entanto, o acórdão em comento, para mantê-lo em parte, alterou-lhe o fundamento legal e a base de cálculo.

O Conselho de Contribuintes tem competência negativa, vale dizer, que não pode lançar nem mudar o fundamento legal da exigência, como ocorreu na espécie.

Entendo, portanto que o recurso de divergência deve ser provido, nessa matéria.”

Nessa conformidade, não conheço do recurso especial da Fazenda Nacional quanto ao **IR-Fonte** e nego-lhe provimento quanto ao **IRPJ**.

No tocante à **contribuição social sobre o lucro**, o aresto recorrido também determinou o cancelamento integral da exigência, pelas mesmas razões adotadas no exame do lançamento do IRPJ, “em face da íntima relação de causa e efeito entre ambos” (fls. 587).

Já o Acórdão nº 108-06.171, trazido a confronto, cancelou apenas parcialmente a exigência da CSL, pela redução de sua base de cálculo de 100% para 10% das receitas omitidas, pelos seguintes fundamentos (fls. 603/604):

A Contribuição Social sobre o Lucro foi calculada com a base de 100% da receita omitida, nesse período, levando em conta que a apuração da base de cálculo desse tributo também foi alterada pela Medida Provisória 492, de 5/5/94. Neste caso, como a vacatio legis da CSL é



Processo n.º : 10384.001308/97-00
Acórdão n.º : CSRF/01-03.776

de 90 dias (Constituição Federal, art. 195, § 6º), a contribuição poderia ser exigida a partir de 5/8/94, considerando que os fatos geradores ocorreram em 31/8/94, 30/9/94 e 31/10/94.

Entretanto, já ficou decidido nesta Câmara, em outros julgados, que o dispositivo do art. 43 da Lei 8.541/92 era efetivamente uma penalidade para o contribuinte que omitia receitas, sem levar em conta o percentual previsto para a base de cálculo da CSL.

A conclusão se confirma pela própria localização do dispositivo no corpo da Lei, isto é, abaixo do **Título IV – Das Penalidades**.

Ora, tendo sido esse comando revogado em 1995 (Lei 9.249/95, art. 36, IV), por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, deve ser excluído o acréscimo penal do lançamento, e ser aplicada a regra geral anterior, estabelecida na Lei 7689/88, art. 2º, § 2º, a saber:

No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a 10% (dez por cento) da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.”

Muito embora o v. acórdão hostilizado tenha deixado de observar que a contribuição social sobre o lucro está sujeita ao princípio constitucional da anterioridade mitigada - denominado prazo nonagesimal -, questão prejudicial torna despicienda a discussão acerca das conseqüências que adviriam da referida inobservância.

Compulsando os autos, verifico que o auto de infração da contribuição social sobre o lucro (fls. 73/92) não contém vício que tenha o condão de torná-lo inválido.

Com efeito, a autoridade fiscal atuante não considerou como base de cálculo da CSL 100% das receitas consideradas omitidas nos anos de 1993 e 1994, mas sim 10%, inclusive para os períodos de apuração de agosto a dezembro de 1994.

A apuração fiscal encontra amparo na legislação, em especial o artigo 2º, e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88 e os artigos 38 e 39 da Lei nº 8.541/92, ambos citados no enquadramento legal do auto de infração (fl. 92).

Processo n.º : 10384.001308/97-00
Acórdão n.º : CSRF/01-03.776

Por outro lado, o fato de **também** ter sido apontado no enquadramento legal do auto de infração o art. 43 da Lei nº 8.541/92 em nada vicia o lançamento, por não configurar qualquer cerceamento de defesa ao contribuinte, mormente porque correta a descrição dos fatos.

Registre-se, inclusive, que a citação do art. 43 da Lei nº 8.541/92 daria respaldo à exigência da CSL a partir do mês de agosto de 1994, tendo como base de cálculo 100% das receitas omitidas.

Nessa conformidade, sendo certo que o próprio Conselheiro Relator do aresto guerreado consignou que “ a empresa não logrou infirmar as provas produzidas pela fiscalização que, no exame de sua escrita contábil-fiscal, apurou fatos que indicam omissão de receita” (fl. 586), impõe-se o restabelecimento integral da exigência da contribuição social sobre o lucro.

Observe-se, por fim, que, curiosamente, o Acórdão nº 108-05.552, também apontado como divergente, examinou idêntica peculiaridade no lançamento da contribuição social sobre o lucro, valendo transcrever as conclusões constantes do seu voto condutor (fl. 617):

“Nenhum reparo ao lançamento formalizado para esta exigência, uma vez que o auto de infração de fls. 545/550 tomou como base tributável 10% (dez por cento) do valor da receita omitida em cada mês, em obediência ao comando do art. 38 da Lei 8.541/92, não tendo sido aplicada a questionada previsão contida no art. 43 da mesma lei, embora tal dispositivo tivesse sido inserido pelo autuante no enquadramento legal. Assim, confirmada a omissão de receitas, impõe-se a manutenção da exigência ainda em litígio.”



Processo n.º : 10384.001308/97-00
Acórdão n.º : CSRF/01-03.776

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a exigência da contribuição social sobre o lucro.

É como voto.

Sala das Sessões(DF), em 18 de fevereiro de 2002



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS - RELATOR