



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10435.000758/00-92  
Recurso nº. : 138.851  
Matéria : IRPJ e OUTROS – EXS.: 1996 e 1997  
Recorrente : MARRON COUROS LTDA.  
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE  
Sessão de : 01 DE DEZEMBRO DE 2004  
Acórdão nº. : 108-08.105

IRPJ – CSL – LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITAS – ANO DE 1995 – REVOGAÇÃO DO ART. 43 DA LEI 8541/92 – CARÁTER PENAL DO DISPOSITIVO – EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA – Levando em conta que o art. 43, § 2º, da Lei 8541/92, impunha penalidade no caso de omissão de receita ao determinar que fosse tributada a totalidade da omissão, e que o mesmo foi revogado pelo art. 36 da Lei 9249/95, deveria ser obedecida a retroatividade benigna prevista no art. 106, “c”, do CTN. Excluindo-se a penalidade, a receita omitida deveria ser tributada tal qual a receita declarada, conforme o art. 28 da Lei 8981/95 com aplicação dos índices para obtenção da base tributável, pelo regime do lucro presumido. Pelas mesmas razões, a CSL deveria ter a base de cálculo reduzida para 10% nos termos do art. 2º § 2º da Lei 7689/88. Porém, como o julgador não pode inovar o lançamento, cancela-se a exigência.

IRFONTE – LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITAS – ANO DE 1995 - REVOGAÇÃO DO ART. 44 DA LEI 8541/92 – CARÁTER PENAL DO DISPOSITIVO – EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA – Levando em conta que o art. 44, da Lei 8541/92, impunha penalidade no caso de omissão de receita, e que o mesmo foi revogado pelo art. 36 da Lei 9249/95, deve ser obedecida a retroatividade benigna prevista no art. 106, “c”, do CTN. Como a regra aplicável seria a prevista no art. 20 da Lei 8541/92, que estabelecia sobre valor que ultrapassasse o valor do lucro presumido deduzido do imposto de renda a tributação na fonte e na declaração anual do beneficiário, e como ao julgador administrativo não compete retificar o lançamento, a exigência merece cancelamento.

PIS – COFINS – LANÇAMENTOS DECORRENTES - Reconhecida a ocorrência de omissão de receitas, pertinente sua inclusão na base de incidência das contribuições.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARRON COUROS LTDA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10435.000758/00-92  
Acórdão nº. : 108-08.105

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar as exigências em relação ao IRPJ e CSL. Vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Relatora), Margil Mourão Gil Nunes e José Carlos Teixeira da Fonseca, que reduziam as bases de cálculos, e, por unanimidade de votos, afastar a exigência do IR Fonte, todos do ano-base de 1995, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado o Conselheiro José Henrique Longo para redigir o voto vencedor.

  
DORIVAL PADOVAN  
PRESIDENTE

  
JOSE HENRIQUE LONGO  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 21 MAR 2005

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA e KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10435.000758/00-92  
Acórdão nº. : 108-08.105  
Recurso nº. : 138.851  
Recorrente : MARRON COUROS LTDA.

**RELATÓRIO**

MARRON COUROS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos, recorreu voluntariamente a este Colegiado, contra decisão da autoridade de 1º grau que julgou procedente o crédito tributário constituído através do lançamento de fls. 04/12 para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, em meses dos anos calendários de 1995/6, no valor de R\$ 14.220,20; Imposto de Renda Retido na Fonte – fls. 13/16 – R\$ 18.872,48; Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) – 17/23 – R\$ 744,47; Contribuição Social s/ Lucro, fls. 24/32 – R\$ 5.935,51; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, fls 33 – R\$ 2.119,30, fundamento legal nos respectivos termos.

Termo de Verificação de ação fiscal, fls. 237/242, apontou omissão de receitas caracterizada por falta de escrituração das notas fiscais de entrada, conforme colhido dos fornecedores, docs. 57/189 e ainda aumento de capital ocorrido em 27/11/1996, no valor de R\$ 9.981,82, sem comprovação da origem e efetividade da entrega dos recursos.

Intimado a comprovar com documentação hábil de idônea as diferenças verificadas, respondeu de forma insatisfatória (fls. 236). Termo de encerramento às fls. 243.

Impugnação de fls.245, em apertada síntese, aceita o lançamento para 1996 e contesta 1995, dizendo-o com características confiscatórias. Pois os dispositivos invocados seriam aplicáveis às empresas submetidas a apuração do lucro real. A forma de tributar afrontaria o CTN no que tange ao conceito de renda e lucro (artigos 43 e 44).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10435.000758/00-92  
Acórdão nº. : 108-08.105

Decisão às fls. 271/276 julgou procedente a ação fiscal. Ressaltou que o litígio se circunscreveria apenas à forma de cálculo utilizada no auto de infração relativamente aos fatos geradores do IRPJ, IRRF e CSLL, ocorridos no ano-calendário 1995.

Mas não assistiria razão à impugnante, pois, até o ano-calendário 1995, para fins de apuração do IRPJ, CSLL e IRRF, as receitas omitidas, seriam tributadas na forma dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92, matriz legal dos arts. 739 e 892 do RIR/94, os quais transcreve.

Ainda, de acordo com art. 62 da Lei 8.981/95, resultante da conversão da Medida Provisória nº 812/94, citada no enquadramento legal à fl. 14, a partir de 01/01/1995, a alíquota do Imposto de Renda na Fonte passou a ser 35% (trinta e cinco por cento).

O lançamento seguiria o artigo 144 do Código tributário Nacional e , enquanto autoridade administrativa, aplicaria a Lei em seus estritos termos.

Recurso tempestivamente interposto às fls.283/291 repete os argumentos expendidos na inicial, juntando jurisprudência e doutrina que secundariam seu direito.

Arrolamento de bens conforme despacho de fls. 372.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10435.000758/00-92  
Acórdão nº. : 108-08.105

**VOTO**

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

No procedimento foram apuradas infrações ao imposto de renda pessoa jurídica e reflexos: IRRF, PIS, COFINS, CSL, por omissão de receitas operacionais caracterizadas por falta de comprovação da origem de recurso que foi integralizado ao capital e por mercadorias entradas e não escrituradas. Os ilícitos abrangeram os anos de 1995 e 1996.

As razões recursais se restringiram ao ano de 1995 e tão somente quanto a forma de cálculo da exação, na linha adotada por esta Câmara, a partir do estudo realizado pela Conselheira Tânia Koetez Moreira, de saudosa memória de quem transcrevo parte voto proferido no acórdão 108-06.441, recurso 124.349, na sessão de 21/03/2001, (citado também nas razões oferecidas).

“(…)

4. A tributação da receita omitida no caso do lucro presumido

Resta averiguar a forma como foi encontrada a base de cálculo dos tributos devidos, a partir da constatação da omissão de receita.

O lançamento do IRPJ teve por fundamento legal os artigos 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94, que consolidam os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, pelos quais introduziu-se a tributação da receita omitida em separado do resultado da pessoa jurídica. O artigo 43 estava assim redigido:

“Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10435.000758/00-92  
Acórdão nº. : 108-08.105

§ 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." (negritei)

O artigo 44, por sua vez, tinha a seguinte redação em seu caput:

"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." (negrito acrescido)

Esses dispositivos dirigiam-se, efetivamente, apenas às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. A extensão de tal sistemática àquelas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado veio apenas com a Medida Provisória nº 492, publicada no D.O.U. de 06.05.94, que alterou o parágrafo 2º acima reproduzido, dando-lhe a seguinte redação:

"§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, bem como a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos" (negritei).

Pretendeu o legislador, com essa Medida Provisória, alcançar desde então todas as pessoas jurídicas, tanto que seu artigo 7º continha determinação expressa no sentido de que tal inovação aplicar-se-ia "aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994". No entanto, essa disposição expressa de efeitos imediatos não foi reproduzida nas reedições subseqüentes daquela MP, nem na Lei 9.064/95 em que foi convertida. E com propriedade, pois a aplicação imediata da nova redação feria o princípio da anterioridade fixado no artigo 150, III, "b", da Constituição Federal e foi a bom tempo suprimida. Por traduzir majoração de imposto pelo alargamento da base de cálculo das empresas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado, só a partir do exercício seguinte (01.01.95) seria possível a aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, com sua nova redação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10435.000758/00-92  
Acórdão nº. : 108-08.105

Afastada a aplicação desses dispositivos, no ano-calendário de 1994 prevalece apenas a tributação sobre a parcela referida no primeiro item, cuja adição à base de cálculo do lucro presumido estava prevista no artigo 17 da Lei nº 8.541/92.

Da mesma forma, não deve prevalecer o lançamento do Imposto de Renda na Fonte do ano-calendário de 1994, quando a receita omitida sujeitava-se apenas à tributação na pessoa física dos sócios, nos termos do artigo 40, § 11, da Lei nº 8.383/91.

Já no ano-calendário de 1995, tem razão em parte a Recorrente ao invocar a revogação de dispositivos legais que fundamentaram o auto de infração. Não de todos, como pretende, mas daqueles artigos do RIR/94 que reproduziam os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, acima examinados. E não pela Lei nº 9.430/96, mas pelo artigo 36 da Lei nº 9.249/95.

Esta Câmara já fixou entendimento de que, por se tratar de norma de caráter penalizante, a revogação alcança os atos não definitivamente julgados.

Com a revogação daqueles artigos, as receitas omitidas passaram a ter o mesmo tratamento das demais receitas da pessoa jurídica, conforme artigo 24 da mesma Lei nº 9.249/95:

“Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.”

No caso de lucro presumido ou arbitrado, este dispositivo implica o reconhecimento de que o resultado tributável correspondente às receitas omitidas deve ser apurado da mesma forma que o das demais receitas, ou seja, pela aplicação do percentual de presunção cabível, quando decorrentes da receita bruta das vendas e serviços, ou acrescentadas à base de cálculo, quando evidenciada sua origem em ganho de capital ou receitas não abrangidas na receita bruta da atividade. Reconhece-se pois que o valor da receita bruta, o total



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10435.000758/00-92

Acórdão nº. : 108-08.105

omitido, não condiz com o conceito de lucro, para fins de definição da base de cálculo do imposto de renda.

Resta claro que a legislação revogada (artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92), ao determinar fosse 100% da receita bruta omitida tomada como base de cálculo do tributo, impunha verdadeira penalidade ao sujeito passivo, o que é confirmado pela inserção de tais dispositivos no Capítulo II do Título IV daquela Lei, intitulado "DAS PENALIDADES".

Tratando-se de norma de caráter nitidamente penalizante, sua revogação a partir de 01.01.96 nos leva ao mandamento contido nos artigos 106 e 112 do Código Tributário Nacional, impondo-se a aplicação retroativa da norma mais benigna, de maneira a alcançar os atos não definitivamente julgados.

Sobre questão análoga já se pronunciou esta mesma Oitava Câmara em vários julgados, dentre os quais o Acórdão nº 108-05.796, sessão de 13.07.99, de lavra do eminente Relator Dr. José Antônio Minatel, do qual transcrevo a parte da ementa pertinente à matéria discutida:

**"IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS OMITIDAS NO ANO DE 1995 - Por traduzir tributação com natureza de penalidade, tem aplicação retroativa a revogação do art. 43 da Lei nº 8.541/92, consumada pela Lei nº 9.249/95, devendo ser quantificado o lucro sobre as receitas não declaradas, mediante aplicação dos coeficientes normais aplicáveis à apuração do Lucro Presumido, no período da omissão."**

Afastada a penalização através do tributo, resta apurar a base tributável relativa às receitas omitidas, na sistemática vigente para o lucro presumido. No IRPJ, a apuração se faz pela aplicação do coeficiente correspondente à atividade do contribuinte, conforme previsto no artigo 28 da Lei nº 8.981/95. A parcela não compreendida no conceito de receita bruta da atividade contido no artigo 31 da Lei nº 8.981/95 é acrescida à base de cálculo assim apurada, nos termos do artigo 32 da mesma Lei.

Nesta linha de raciocínio, o lançamento do IR-Fonte não deve subsistir, uma vez que, no ano de 1995, a tributação incidia sobre o rendimento, efetivamente pago ao sócio, que excedesse o valor do lucro presumido, diminuído do próprio IRPJ. Tratando-se de outra modalidade de lançamento, com retenção na fonte pela tabela



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10435.000758/00-92

Acórdão nº. : 108-08.105

progressiva e posterior inclusão na declaração de ajuste, não se pode cogitar de simples adequação da base de cálculo, impondo-se seja cancelado o lançamento efetuado com base no artigo 44 da Lei nº 8.541/92.

Quanto à CSL, afastada a aplicação do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, é de ser reduzida a base de cálculo para 10% da receita omitida, nos termos do artigo 2º, § 2º, da Lei nº 7.689/89."

Pelo exposto dou parcial provimento ao recurso para apurar a base de cálculo do IRPJ, no ano-calendário de 1995, mediante a aplicação, sobre a receita omitida da atividade do coeficiente do lucro presumido correspondente à atividade do sujeito passivo; apurar a base de cálculo da CSL pela aplicação do percentual de 10% sobre a receita omitida; cancelar a exigência do IRRF.

Sala das Sessões - DF, em 01 de dezembro de 2004.

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10435.000758/00-92  
Acórdão nº. : 108-08.105

VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator Designado

Os cálculos dos lançamentos de IRPJ, e CSL não estão devidamente formados.

Importa analisar inicialmente a essência da lei infringida pela recte:

“Art. 43. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária lançará o Imposto sobre a 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.

....

§ 2º. O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo.” (Lei 8.541/92).

Nota-se que o dispositivo não se preocupa com a forma de apuração do Imposto de Renda, à medida em que tributa a receita omitida sem considerar os demais valores que compõem a base de cálculo do tributo (o efetivo ganho verificado no exercício) para o lucro real, ou o percentual para definição da base tributável pelo regime do lucro presumido.

Se a intenção do legislador fosse a de apurar o *quantum debeatur* a título de IR, jamais o valor omitido do Fisco pelo contribuinte poderia ser afastado da determinação do lucro real (ou presumido), pois, dessa forma, tributar-se-ia uma determinada quantia totalmente isolada do fato gerador complexo do imposto de renda, fugindo do conceito de renda contido subliminarmente na Constituição Federal e expressamente no Código Tributário Nacional (art. 43).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10435.000758/00-92  
Acórdão nº. : 108-08.105

A conclusão a que se chega, é a de que o art. 43, da Lei 8.541/92, principalmente em seu § 2º, não estabelece critérios para o cálculo do imposto, mas, sim, impõe penalidade ao contribuinte que omitiu receita.

A interpretação sistemática do artigo em referência corrobora o entendimento, vez que ele se encontra disposto no Capítulo II - "Da Omissão de Receita" - do Título IV - "Das Penalidades" - da Lei em tela.

Ora, sendo penalidade, é de rigor a retroatividade de sua revogação, feita pela Lei 9249/95 (art. 36), para o caso da recte., à luz do artigo 106, II, "c", do CTN, com aplicação do art. 28 da Lei 8981/95 que trata dos índices normais para apuração do lucro presumido no período em tela. Aliás, com a Lei 9249/95 (vigente a partir de 1996), o 24 já previu:

"Art. 24 - Verificada a omissão de receita, a receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º - No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada aquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º - O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP."

Assim, a base de cálculo do IRPJ deveria corresponder ao resultado da aplicação do índice do lucro presumido (previsto no art. 28 da Lei 8981) para a atividade da recorrente sobre a omissão da receita.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

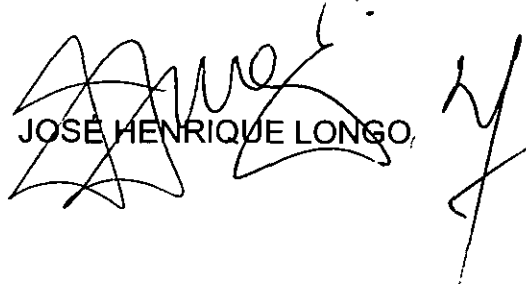
Processo nº. : 10435.000758/00-92  
Acórdão nº. : 108-08.105

A CSL, pelas mesmas razões do IRPJ, deveria ser calculada com a base de cálculo de 10% da receita omitida, nos termos do art. 2, § 2º, da Lei 7689/88.

Entretanto, alterar o lançamento corresponderia a um novo lançamento, o que é vedado a este órgão julgador. Esse é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CSRF/01-04.477.

Em face do exposto, afasto também as exigências de IRPJ e CSL.

Sala das Sessões - DF, em 01 de dezembro de 2004.

  
JOSE HENRIQUE LONGO,