



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10435.001052/97-52
Recurso nº 108-136.277 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.337 – 1ª Turma
Sessão de 25 de agosto de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS EXS: 1995 e 1996
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARINHO COMÉRCIO ATACADISTA LTD A.

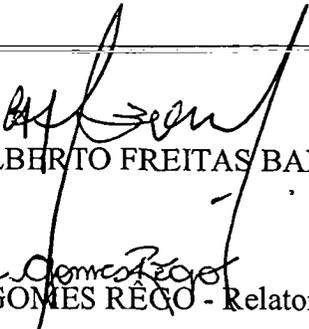
NATUREZA DOS ARTIGOS 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/92. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. Ao estabelecer, por meio dos art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, a tributação em separado sobre a totalidade dos valores apurados a título de omissão de receita, tratou o legislador de definir quantitativamente a hipótese de incidência dos tributos. Inexiste previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna ao caso.

OMISSÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO SOBRE 100% DA RECEITA OMITIDA. IRPJ E IRF. Por força do princípio da anterioridade disposto no art. 150, III, alínea “b”, da Constituição Federal, os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 somente se aplicaram, quando a tributação foi efetuada pelo lucro presumido ou arbitrado, sobre os fatos geradores ocorridos em 1995.

OMISSÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO SOBRE 100% DA RECEITA OMITIDA. CSLL. Por força do princípio da anterioridade nonagesimal disposto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, o art. 43 da Lei nº 8.541/92 somente se aplicou, para as contribuições, quando a tributação foi efetuada pelo lucro presumido ou arbitrado, sobre os fatos geradores ocorridos a partir de agosto de 1994.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, no sentido de restabelecer as exigências de IRPJ e IRF relativas aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 1995, bem como as exigências de CSLL relativas aos fatos geradores a partir de 10 de agosto de 1994, inclusive, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


ADRIANA GOMES RÊGO - Relatora.

EDITADO EM: 01 SET 2009

Participaram da sessão de julgamento os **conselheiros**: Carlos Alberto Freitas Barreto (presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice presidente substituto), Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Adriana Gomes Rêgo, Antonio Carlos Guidoni Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto (substituto convocado) e João Carlos de Lima Júnior (substituto convocado).

Relatório

MARINHO COMÉRCIO ATACADISTA LTDA., já qualificada nos presentes autos, foi autuada por omissão de receitas, para exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, anos-calendário de 1994 e 1995, com enquadramento legal nos arts. 523, §3º; 739 e 892, todos do RIR/94 (fl. 04), ensejando, ainda a tributação reflexa de PIS, Cofins, CSLL e IRF, este com base no art. 44 da Lei 8.541/92 c/c art. 3º da Lei 9.064/95; art. 62 da Lei 8.981/95.

Às fls. 266/273, a autuada apresentou **impugnação** tempestiva, alegando que alguns equívocos foram cometidos pelo fisco na elaboração da DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO FINANCEIRO, estes motivados por enganos realizados pela própria empresa, quando do preenchimento do QUADRO DEMONSTRATIVO DAS DESPESAS OPERACIONAIS E GERAIS EFETIVAMENTE PAGAS, pois deixou de **informar** valores que tinham influência na demonstração do seu fluxo financeiro nos meses apontados com excesso de dispêndio.

Arguiu que o lançamento devia recair **somente** sobre o maior valor do "estouro de caixa", visto que este maior valor compreendeu **todos** os demais, eis que se tratava de uma seqüência de sucessivos estouros.

Quanto ao IRF, sustentou que o **suporte** legal utilizado respaldava o lançamento apenas nas empresas tributadas pelo lucro real, o que não era seu caso. Alegou, ainda, que o art. 739 do RIR/94 previa, em sua parte final, que os recursos omitidos deviam considerar automaticamente recebidos pelos sócios, mas que, no caso dos autos, o lançamento se baseou em dispêndios da própria empresa e, por isso, **não** podiam ter sido recebidos pelos sócios.

A ação fiscal foi julgada parcialmente **procedente** pela autoridade de primeira instância, nos termos da seguinte ementa (fls. 763/775):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica -IRPJ

Ano-calendário: 1994, 1995

*Ementa: LUCRO PRESUMIDO. RECOMPOSIÇÃO DO FLUXO DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS. Verificado através do fluxo de caixa, elaborado com base nos **asser**tamentos e em dados fornecidos pela empresa, que, nos meses objeto da autuação, os pagamentos efetuados foram **superiores** às receitas*

registradas, legítima é a tributação das diferenças encontradas como sendo provenientes de receitas omitidas.

REGIMES DE TRIBUTAÇÃO. APURAÇÃO DAS RECEITAS OMITIDAS. As receitas omitidas pelas pessoas jurídicas, inclusive por aquelas que optaram pela tributação com base no lucro presumido, sujeitam-se à tributação definitiva à alíquota de 25%, nos termos do §3º do art. 523 do RIR, de 1994.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. OMISSÃO DE RECEITAS. Presumem-se distribuídos aos sócios ou titular da empresa individual os valores correspondentes às receitas omitidas, inclusive na hipótese em que a omissão tenha sido apurada com base no excesso de dispêndios em relação às receitas registradas.

LANÇAMENTOS REFLEXOS - PIS, COFINS, IRRF e CSLL. A decisão adotada no Auto de Infração principal se estende aos lançamentos dele decorrentes, dada a íntima relação de causa e efeito entre os mesmos.

Lançamento Procedente em Parte.

Irresignada com a decisão de primeiro grau, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 794/820), aduzindo que não foi respeitado o seu amplo direito de defesa, bem como afirmando não haver prova cabal acerca da autuação realizada.

Argumentou, também, que não podia ser de 100% a base de cálculo do imposto de renda, mesmo a omitida, por afronta ao art. 43 do CTN. Podia-se sim, tributar a renda real, presumida ou arbitrada, mas ela nunca poderia ser igual à totalidade da receita. Pediu, por fim, a aplicação do art. 112 do CTN.

A Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes apreciou o Recurso Voluntário protocolizado sob o nº 136.277 e decidiu dar-lhe provimento parcial, para afastar a tributação do IRF. A decisão foi formalizada no Acórdão nº 108-08.003 (doc. fls. 831/839), que recebeu a seguinte ementa:

IRPJ - PRELIMINAR DE NULIDADE - PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. Não cabe à autuada alegar preterição do direito de defesa quando demonstra pleno conhecimento da matéria litigada, apresentando substanciosos argumentos a respeito do mérito.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - A inconsistência entre depósitos bancários e lançamentos efetuados em conta contábil, somada a falta de comprovação destas obrigações, enseja a exigência por omissão de receitas.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - Ilegítima a exação com base no art. 44 da Lei 8.541/92, nos anos de 1994 e 1995, nos termos dos artigos 106 e 112 do CTN, face à revogação da norma.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS, COFINS E CSLL - Em razão da estreita relação de causa e efeito existente entre o lançamento

principal e os decorrentes, uma vez mantida a imposição no processo matriz, igual medida impõe-se aos demais.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Às fls. 841, a Fazenda Nacional, em 60/06/2005, tomou ciência do Acórdão nº 108-08.003.

Às fls. 887/890, a empresa interessada apresentou embargos de declaração, onde alegou que:

- os valores auçados pela fiscalização de R\$ 108.127,82 (janeiro/1995) e R\$ 18.209,25 (fevereiro/195), referentes a depósitos bancários, constavam de um demonstrativo contido no recurso voluntário e estavam devidamente contabilizados, mas não foram considerados no julgamento;
- para a infração denunciada como excesso de dispêndios sobre as disponibilidades, não cabia a perquirição da origem desses valores, mas tão somente de sua existência real, a qual era plenamente comprovada; e
- houve omissão do acórdão sobre o pedido de tributação em separado, nos termos do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, por causa de ser optante do lucro presumido, fato que implicava no cancelamento das parcelas referentes ao IRPJ e a CSLL.

A Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes apreciou os embargos de declaração propostos pela contribuinte, e, por unanimidade de votos, os acolheu para sanar a contradição e rerratificar a decisão consubstanciada no Acórdão nº 108-08.003, no sentido de dar provimento parcial ao recurso para também excluir o IRPJ e CSLL. A decisão foi formalizada no Acórdão nº 108-08.982, assim ementado:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - OBSCURIDADE - CABIMENTO -INTEGRAÇÃO DO ACÓRDÃO - Acolhem-se os embargos declaratórios quanto existente contradição no acórdão vergastado, devendo este ser esclarecido, e no caso implicando em reconhecer o provimento parcial para excluir do lançamento as parcelas referentes ao IRPJ e a CSLL.

Embargos acolhidos.

Ciente do referido acórdão, a Doute Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, às fls. 907/912, apresentou, com fulcro no artigo 5º, II, da Portaria MF nº 55/98, Recurso Especial, onde, em síntese, alegou que a aplicação da retroatividade benigna prevista no CTN cingia-se às penalidades e não abarcaria exigência relativa a tributo, como a do caso em questão, ou seja, IRF, lançado com base no art. 44 da Lei nº 8.541/92. Desse modo, aduziu que não se podia aplicar retroativamente as disposições da Lei nº 9.249/95.

Por fim, pediu a reforma do Acórdão nº 108-08.982 para restabelecer a tributação do IRF, IRPJ e CSLL, suscitando divergência em face do Acórdão nº 103-20.564.

O Presidente da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio do Despacho nº 108-122/2007 (fls. 942/943), deu seguimento ao Recurso Especial da PGFN. 

Devidamente intimada para ciência do Acórdão nº 108-08.982, do Recurso Especial da PGFN e do Despacho nº 108-122/2007, a empresa interessada apresentou as Contrarrazões de fls. 945/947, onde pugnou pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório. *Rge*

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidades, motivo por que dele também tomo conhecimento.

No mérito, o que percebo inicialmente é que o primeiro Acórdão prolatado pela Oitava Câmara (Acórdão nº 108 – 08.003, fls. 831/839) mantinha a exigência de IRPJ e CSLL, e afastava o lançamento somente o IRF, por entender que o deveria ser aplicado o princípio da retroatividade benigna por força da revogação do art. 44 da Lei nº 8.541/92, pela Lei nº 9.249/95, considerando tal tributação como uma penalidade.

Contudo, ao analisar os Embargos de Declaração de fls. 887/890, a Câmara recorrida entendeu que o voto do Relator do acórdão embargado estava em contradição, e afastou as exigências, também, do IRPJ e da CSLL, considerando que, também para tais tributos, aplicava-se a retroatividade benigna.

Particularmente, não vislumbrei tal contradição, mas já que a discussão ora se retoma, considero oportuno registrar que o voto do primeiro acórdão entendeu confirmada a omissão de receita, ou seja, registrou que o contribuinte não comprovou os valores objeto da acusação fiscal.

Assim, a presente discussão cinge-se à verificação se, nos anos-calendários de 1994 e 1995, eram devidas as exigências de IRPJ, CSLL e IRF, calculados sobre 100% dos valores apurados a título de omissão de receita, nos termos do art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

A tese da retroatividade benigna já não tem alicerce no presente Colegiado, vez que superada a concepção de que estabelecer uma forma de tributação definindo como base de cálculo qualquer valor, ainda que 100% da base apurada, configura aplicação de penalidade. Atualmente, o entendimento predominante e com o qual concordo é que se trata de uma definição quantitativa da hipótese de incidência, gravosa, é bem verdade, mas sem a natureza de penalidade.

Entretanto, mesmo não admitindo a tese da retroatividade benigna manifestada no acórdão recorrido, entendo que o presente lançamento não pode subsistir em relação ao ano-calendário de 1994, pois o contribuinte tributou-se apurando lucro presumido e, para tal forma de tributação, o art. 43 da Lei nº 8.541/92 o incluiu, quando da publicação da Medida Provisória nº 492, de 5 de maio de 1994, que dispôs, *verbis*:

Art. 3º Os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 43. (...)

§ 1º (...)

§ 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 contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos.



§ 3º *A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR pelo valor desta do dia da omissão.*

§ 4º *Considera-se vencido o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão."*

"Art. 44. (...)

§ 1º *O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida.*

§ 2º (...)" (negritei)

Até a alteração promovida por esta Medida Provisória, a redação do art. 43 da Lei nº 8.541/92 dispunha, *verbis*:

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.* <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9249.htm> - art36

Por conseguinte, se a alteração legislativa somente ocorreu em maio de 1994, por força do princípio da anterioridade estabelecido no art. 150, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal, para os lucros presumido e arbitrado, a tributação com base em 100% na receita considerada omitida somente tem efeito em 1995, muito embora o art. 7º da referida Medida Provisória tenha estabelecido, *verbis*:

Art. 7º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994, exceto o disposto nos arts. 3º e 4º, que aplicar-se-ão aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994.

Aliás, penso que o próprio Poder Executivo percebeu a inobservância ao preceito constitucional pois, a partir das reedições de julho da referida Medida Provisória (MP Nº 544, publicada no DOU de 4.7.1994) até a conversão na Lei nº 9.064/95, não fez constar o disposto no supracitado art. 7º.

Assim, relativamente ao IRPJ, somente era possível tributar a majoração da base de cálculo promovida pelo art. 3º da MP nº 492/94, em 1995.

Em relação à Contribuição Social, por força do art. 195, § 6º, da Constituição Federal, deve-se observar o prazo nonagesimal, de tal sorte que mantenho as exigências lançadas a partir de agosto de 1994. 

Quanto ao IRF, é de se constatar que o art. 44 da Lei nº 8.541/92 dispõe sobre uma incidência calculada a partir da receita omitida determinada pelo art. 43. Assim, se o mesmo só tem vigência a partir de janeiro de 1995, o mesmo entendimento deve ser estendido ao imposto retido na fonte.

Logo, manifesto-me por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso da FAZENDA NACIONAL, no sentido de restabelecer as exigências de IRPJ e CSLL relativas aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 1995 e, bem como restabelecer a CSLL relativa aos fatos geradores ocorridos a partir de agosto de 1994, inclusive.

É como voto.


Adriana Gomes Rêgo - Relatora