



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA


Processo nº : 10680.010387/2001-43  
Recurso nº : RP/101-128.034  
Matéria : IRPJ e OUTROS  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL.  
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : REFRIGERANTES MINAS GERAIS LTDA  
Sessão de : 20 de setembro de 2005  
Acórdão nº : CSRF/01-05.263.

IRRF – OMISSÃO DE RECEITAS – LEI 8.541 DE 1992 – A exigência de IRRF sobre receitas omitidas não se configura como aplicação de penalidade pois configura hipótese de incidência de imposto cuja lei aplicável será sempre aquela vigente na data de ocorrência do respectivo fato gerador ainda que posteriormente modificada ou revogada, em prestígio à legalidade em matéria tributária que realiza também a certeza do direito e a segurança jurídica.

Recurso especial provido.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente processo. Vencidos os Conselheiros Dorival Padovan, José Henrique Longo, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.

  
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
JOSÉ CLOVIS ALVES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 DEZ 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, IRINEU BIANCHI (Substituto convocado), MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

Processo nº : 10680.010387/2001-43  
Acórdão nº : CSRF/01-05.263

Recurso nº : RP 101-128.034  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : REFRIGERANTES MINAS GERAIS LTDA

## RELATÓRIO

O Procurador da Fazenda Nacional credenciado junto à Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Inconformado com o acórdão 101-93.840 de 22 de maio de 2.002, apresentou recurso a esta instância especial alegando contrariedade à lei nos termos do artigo 5º inciso I do Regimento Interno da CSRF aprovado pela Portaria MF 55/98.

O acórdão recorrido na parte trazida à esta instância está assim ementado:

“IRRF – ART. 44 DA LEI Nº 8541-92 – 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 nº 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 nº 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 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 artigo 44 da Lei nº 8.541-92 (aplicação da alíquota de 25% sobre 100% da receita omitida) se constitua integralmente em acréscimo penal, devendo ser cancelada.”

A ementa transcrita resume fielmente o voto vencedor prolatado pelo redator designado que entendeu ser a tributação de 100% da receita omitida penalizante e ainda que haveria um descompasso entre a distribuição normal do lucro apurado que não sofria a incidência do IRRF em 1993 e o lucro automaticamente distribuído no caso de omissão de receitas.



Processo nº : 10680.010387/2001-43  
Acórdão nº : CSRF/01-05.263

Dentro do prazo regimental o PFN apresentou o recurso de folhas 912 a 921, argumentando em síntese o seguinte.

Quanto a argumentação de revogação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, afirma que não ocorrera por força do artigo 35 da Lei 9.249/95 uma vez que o legislador determinou os efeitos da lei a partir de 1º de janeiro de 1996.

1.2 Quanto a retroatividade da norma revogatória diz que o artigo 106, II “c” não permite a aplicação retroativa de norma que tenha revogado tributo.

Afirma que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 instituiu tributo, cuja base de cálculo são as receitas omitidas pelo contribuinte, porém a Câmara entendeu ter a referida norma instituído penalidade visto serem a base de cálculo e alíquotas muito elevadas, porém não se pode classificar uma exação como tributo ou penalidade em função do valor exigido.

Pergunta: Se o dispositivo criou uma pena então qual o tributo devido pelo contribuinte que omitiu receita durante a vigência da norma?

Diz que a norma não instituiu alíquota ou base de cálculo exageradas, eis que a tributação em separado das receitas omitidas sempre foi prevista na legislação fiscal brasileira, justificada pela presunção (iure et de iure a partir da Lei 8.541/92) de que os custos inerentes a tais receitas já foram considerados no cálculo do lucro líquido, e que, por outro lado a pessoa jurídica possui capacidade contributiva para recolher imposto sobre a totalidade da receita omitida, uma vez que elas serão integralmente repassadas ao sócios.

1.3 – Argumenta que os artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 não ofendem o conceito de renda.

Rebatendo o argumento de que tendo a norma caráter penalizante a forma de tributação prevista no artigo 24 da Lei 9.249/95 retroagiria, diz que a norma não é interpretativa, nem expressa e nem tacitamente, não tendo portanto o pressuposto para aplicação do artigo 106-I do CTN.

Cita decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes que justificaram a tributação da totalidade da receita omitida.

Pede a manutenção do IRRF nos termos decidido pela relatora do voto vencido ou seja com a dedução do IRPJ e CSLL de sua base de cálculo. (fl. 905).



Processo nº : 10680.010387/2001-43  
Acórdão nº : CSRF/01-05.263

Através do despacho PRESI de folha 922 o presidente da câmara recorrida deu seguimento ao recurso do procurador.

Intimada do recurso a empresa não apresentou contra razões conforme informação de folha 934 dada pela unidade de origem.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES , Relator

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido.

Examinemos inicialmente quando cabe o recurso especial, para isso transcrevamos o artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 55 de 16 de março de 1998.

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

I – de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

O PFN apresentou recurso com base no inciso I e citou a legislação que em seu entendimento fora contrariada, pelo que conheço da petição.

Não há mais discussão em quanto à ocorrência de omissão de receita, mas tão somente em relação à legislação a ser a ela aplicada.

Examinemos a legislação para enfrentar o primeiro e central argumento desta lide que é a revogação ou não dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 em 27.12.95 e portanto não poderia alcançar o fato gerador do IRF sobre a distribuição automática o lucro real anual para as pessoas que optaram pelo real.



Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992

#### TÍTULO IV - DAS PENALIDADES

##### CAPÍTULO I - DISPOSIÇÕES GERAIS

##### CAPÍTULO II - DA OMISSÃO DE RECEITA

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 a 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 será definitivo. (Grifamos). (TEXTO VIGENTE ATÉ 31.12.94).**

§ 2º ... O valor da receita omitida **não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos.** (Texto constante das MP 783/94 e reedições posteriores, convertida na Lei nº 9.064/95).

§ 3º – A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência – UFIR pelo valor desta fixado para o mês da omissão. (Parágrafo introduzido pelo artigo 3º da Lei nº 9.064/95).

§ 4º - Consideram-se vencidos o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão. (Parágrafo introduzido pelo artigo 3º da Lei nº 9.064/95).

Art. 44 – A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas, por qualquer procedimento que **implique na 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.



Processo nº : 10680.010387/2001-43  
Acórdão nº : CSRF/01-05.263

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

§ 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 os seus sócios.

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

Art. 35 - Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996.

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

I - o Decreto-lei nº 1.215, de 4 de maio de 1972, observado o disposto no art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

II - os arts. 2º a 19 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989;

III - os arts. 9º e 12 da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990;

IV - os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

V - o art. 28 e os incisos VI, XI e XII e o parágrafo único do art. 36, os arts. 46, 48 e 54, e o inciso II do art. 60, todos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, alterada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e o art. 10 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Os argumentos sustentados pelo relator do acórdão recorrido, não resistem a um exame mais aprofundado da legislação mormente quanto aos efeitos da defendida revogação.

É certo que, se o artigo 36 da Lei nº 9.249/95 revogou já na data de sua publicação os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, o fez também em relação a todos os outros artigos dispositivos legais nele expressos.



Processo nº : 10680.010387/2001-43  
Acórdão nº : CSRF/01-05.263

Pois bem, então verifiquemos do que tratavam os outros artigos que se mantida a tese da empresa também estariam revogados em 27.12.95.

O Decreto-lei nº 1.215/72 deu competência ao Ministro da Fazenda para conceder restituição, redução ou isenção do imposto de renda que incidisse sobre juros e comissões relacionados com a aquisição de bens.

Os artigos 2º a 19 da Lei nº 7.799 de 10 de julho de 1989 estabeleceram as normas de correção monetária das demonstrações financeiras, as regras para baixa de bens do ativo, as bases e métodos de correção monetária, as normas para registro do ativo permanente, enfim uma série de normas relativa à escrituração contábil-fiscal.

Como se vê se admitida a hipótese de revogação em 27 de dezembro de 1995, não haveria correção monetária das demonstrações financeiras nos balanços a serem levantados em 31.12, logo quebraria todo o sistema vigente durante o ano e no caso em lide com prejuízos para o contribuinte uma vez que pela declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1995 ano calendário de 1994, fl. 20, a empresa encerrou aquele período base com R\$ 4.505.061,00 e se válida a tese não poderia corrigir tal prejuízo.

O artigo 9º da Lei 8.023/90 que regula a tributação da atividade rural tem a seguinte redação:

Lei nº 8.023/90

Art. 9º - O contribuinte que, no decurso do ano-base, mantiver depósitos vinculados ao financiamento da atividade rural, nos termos definidos pelo Poder Executivo, poderá utilizar o saldo médio ajustado dos depósitos para reduzir, em até cem por cento, o valor da base de cálculo do imposto.

Se admitida a revogação defendida, os contribuintes não poderiam exercer o direito à dedução prevista.

O artigo 28 da Lei nº 8.981 estabelece os percentuais para aplicação sobre a receita bruta para se determinar a base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica a ser recolhido mensalmente pela empresas optantes pelo real anual com recolhimento mensal com base na estimativa. Admitida a revogação as empresa



Processo nº : 10680.010387/2001-43  
Acórdão nº : CSRF/01-05.263

optantes pelo sistema não teriam norma legal a regular a forma de determinação dessa base de cálculo para o recolhimento referente ao mês de dezembro de 1995.

O artigo 36 da Lei nº 8.981/95, relaciona as atividades que se praticadas pelas pessoas jurídicas as obrigariam a adotar o regime de tributação pelo lucro real, vendando assim a opção pelo lucro presumido.

Acredito que não há necessidade de continuar descrevendo sinteticamente as normas que foram revogadas pelo artigo 36 da Lei 9.249/95, as até aqui comentadas já mostra o absurdo que seria considerá-las não válidas em 31.12.95, pois quebraria todo o sistema adotado.

Demonstrada a inviabilidade de se considerar tais dispositivos revogados restaria ainda, para não fugir do debate enfrentar as conclusões dadas às expressões contidas no artigo 35 da Lei nº 9.249/95.

Diz o artigo:

Art. 35 – Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1.996.

Quanto à expressão “entra em vigor da data de sua publicação”, poder-se-ia dizer que todos os dispositivos que não implicassem em criação ou aumento de tributo, não seriam alcançados pelo princípio da anterioridade tributária, logo entraram em vigor em 27.12.95. Quanto à expressão “produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996” também poder-se-ia sustentar, significar que a vigência da referida lei se fez sem violação ao princípio da anterioridade jurídica, e que qualquer ônus tributário da mesma decorrente só passou a ser devido a partir de janeiro de 1996.

Com todo respeito, seria uma interpretação equivocada, pois a obediência aos princípios constitucionais não precisam ser explicitados em cada lei para serem obedecidos, eles podem e devem ser aplicados sempre. A conclusão é contraditória uma vez que dá o mesmo efeito às duas expressões, ou seja de vigência da lei. Ora a lei não traz palavras inúteis logo se uma expressão tem um significado a outra tem significado diferente, sob pena de redundância.



Processo nº : 10680.010387/2001-43  
Acórdão nº : CSRF/01-05.263

Teria o legislador dividido a lei, quanto à entrada em vigor, como quer interpretado? Seria necessária a colocação de uma expressão para garantir o cumprimento de princípio Constitucional?

Entendemos que o legislador determinou a entrada da lei em vigor no momento de sua publicação porém que deveria ser cumprida no todo a partir de janeiro de 1.996, inclusive quanto às revogações.

Se entendimento diverso for dado além de quebrar todo o sistema entre eles ode correção monetária como ficou demonstrado, estaríamos prejudicando ora o fisco ora o contribuinte. Se como ficou demonstrado o contribuinte tivesse estoque de prejuízo não poderia corrigir, se as contas sujeitas a correção resultassem em saldo devedor, que sempre fora admitido como dedutível para apuração do lucro líquido, não podendo corrigir o contribuinte mais uma vez estaria prejudicado.

Seguindo nos argumentos constantes da decisão recorrida o segundo seria que a tributação contida nos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, resultando em uma exigência equivalente a 133,% da receita da tributação normal em 1995 e uma variação infinita em 1993.

A Constituição Federal em seu artigo 150 inciso IV realmente veda a utilização de tributo com efeito de confisco e não tributos com efeito de confisco, ou seja não vedou que a soma do o conjunto de tributos e contribuições cujos fatos geradores são diferentes ultrapassassem determinado valor e nem limitou a Constituição a penalidade a ser aplicada.

O relator somou todos os percentuais de tributos e contribuições e chegou a um percentual de 133%, do valor do imposto cobrado da distribuição normal.

Ora é uma interpretação equivocada pois a cada ano o legislador pode estabelecer tributação de forma diferente desde que obedeça a Constituição e o CTN.

Um dos motivos da exoneração, foi a tese de que, em se tratando tal norma de caráter penalizante, e tendo sido revogada pelo artigo 36 da lei nº 9.249/95, alcança tal revogação os atos não definitivamente julgados.



Processo nº : 10680.010387/2001-43  
Acórdão nº : CSRF/01-05.263

Partindo da correta tese de que os artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 vigoraram até 31.12.95, inclusive, seria desnecessário enfrentar o argumento de retroatividade benigna, porém para não fugir ao debate e para que não se alegue omissão, passamos a tratar do tema.

A partir de 1996 por força do artigo 24 da Lei nº 9.249/95, a receita omitida passou a ser tributada de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica, ou seja será somada ao lucro líquido, sobre a omissão se aplicará o percentual de lucro relativo à atividade.

Por outro lado não pode prevalecer a tese de que a Lei 9.249/95 revogou, já para o ano de 1995 a sistemática de tributação da omissão de receitas instituída pelo artigo 43 da Lei 8.541/92 pois se assim for entendido teríamos um vácuo legislativo entre 26 e 31 de dezembro de 1995, visto que o artigo 35 da Lei 9.249, diz: “ esta lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996”, assim não haveria meios de se tributar a omissão de receita em dezembro de 95 quer em relação ao lucro real quer em relação ao presumido.

Mas não é só isso os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 modificam a norma hipotética de incidência tributária em relação ao seu critério temporal, desvinculando o momento de ocorrência do fato gerador da apuração do resultado, mensal ou anual, para o mês da omissão, ao determinar nos § 3º e 4º do artigo 43 a conversão da base de cálculo em quantidade de UFIR pelo mês da omissão bem e o vencimento na data da omissão. A norma não tratou de penalidade, logo inaplicável o artigo 106 inciso II letra “c” do CTN.

Assim quanto à tese de retroatividade benigna, entendo também assistir razão ao PFN, pois embora a previsão para a tributação da totalidade da receita omitida esteja dentro do título “PENALIDADES”, trata de regra de base de cálculo do tributo e não de penalidade.

Se admitirmos a tese prolatada pela câmara recorrida estaremos diante da constatação de que o legislador ao esculpir a norma contida no artigo 43 da Lei nº 8.541/92, estaria afrontando o artigo 3º do CTN, verbis.



Processo nº : 10680.010387/2001-43  
Acórdão nº : CSRF/01-05.263

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Por outro lado a Câmara estaria aplicando deixando de aplicar uma norma em vigor da data da ocorrência do fato gerador, em virtude de sua revogação futura o que contraria o artigo 144 do CTN, verbis:

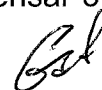
Art. 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

O estabelecimento da base de cálculo de qualquer tributo ou contribuição não pode ser entendido como regra de penalidade sob pena de afronta ao CTN no que tange à definição de tributo.

No bem elaborado recurso o PFN demonstra que a receita omitida sempre recebeu tratamento diferenciado do legislador, no caso do lucro real pela adição da totalidade da omissão pois, presume-se que todos os custos e despesas foram aproveitados na apuração do resultado escriturado.

De fato o legislador sempre estabeleceu uma base de cálculo dos tributos e contribuições nos casos de omissão de receita, e a partir da lei 8.541/92, estabeleceu como base de cálculo a totalidade da receita omitida, para o lucro real, e a partir de janeiro de 1995 para as demais formas de tributação.

Quanto a tese de que não se tributa as figuras do lucro real, presumido, ou arbitrado e que portanto a exigência estaria ferindo os artigos 43 e 44 do CTN, além das razões já expostas, cabe salientar que a tributação em separado em nada fere a Lei Complementar pois a receita omitida seria nada mais nada menos que o "plus" do lucro que ficou às escondidas, fora da escrituração realizada pelo contribuinte e que o legislador quis deslocar o momento de ocorrência do fato gerador do imposto do interregno de apuração adotado pela empresa para o mês de verificação da omissão. Assim não importa a modalidade adotada pelo contribuinte, se real mensal ou anual,



Processo nº : 10680.010387/2001-43  
Acórdão nº : CSRF/01-05.263

para a omissão de receitas na vigência dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, o momento de ocorrência fato gerador eleito pelo legislador foi da omissão.

Quanto à disparidade das alíquotas para a distribuição normal de lucros e a distribuição considerada automática no caso de omissão de receitas, não há qualquer restrição legal para se estabelecer alíquotas diversas para situações diferentes, ora embora em ambos os casos o tributo seja IR FONTE, não está o legislador obrigado a estabelecer as mesmas alíquotas, fosse assim em quaisquer situações, como rendimentos de aplicação financeira, pagamentos sem causa ou a pessoas não identificadas e outros teriam que ter a mesma alíquota.

Pelo exposto, conheço o recurso apresentado pelo PFN e no mérito voto para DAR-LHE PROVIMENTO, para restabelecer a exigência de IRRF, deixando claro que o restabelecimento se dá no mesmo molde do voto vencido (fl. 905), ou seja com a dedução do IRPJ e CSL da base de cálculo do IRRF.

Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2.005.

  
JOSE CLÓVIS ALVES 