



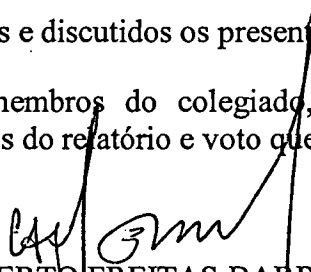
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

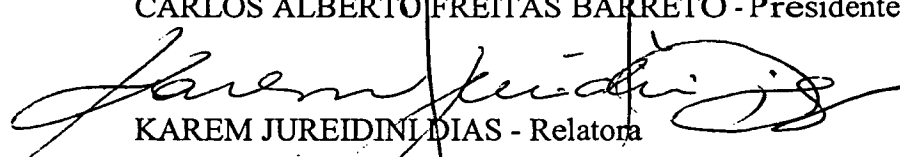
Processo nº 10860.0011963/00-73
Recurso nº 107-143.893 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.225 – 1ª Turma
Sessão de 28 de julho de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente ALTERNATIVA PROMOÇÕES DE VENDAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

IRPJ. IRRF. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92, ALTERADO PELA LEI Nº 9.064/95. O atual entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é no sentido de que a norma veiculada pelos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 não tem caráter de penalidade, não sendo, portanto, aplicável os efeitos da retroatividade benigna.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente


KAREM JUREIDINI DIAS - 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 (substituto do vice-presidente), Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Adriana Gomes Rêgo, Antonio Carlos Guidoni Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Valmir Sandri, Marcos Rodrigues de Mello (substituto convocado) e Irineu Bianchi (substituto convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 308/312) apresentado em 08/06/2006 pela contribuinte, com fundamento em divergência no entendimento do Conselho de Contribuintes, contra o Acórdão nº 107-08.141, proferido pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O processo trata de Auto de Infração para a exigência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição ao PIS e Imposto de Renda Retido na Fonte, referente aos anos-calendário de 1995 a 1998. A ciência foi dada ao contribuinte em 26/09/2000 (fls. 03/58). O lançamento principal foi descrito da seguinte forma:

“001 – Omissão de receitas da atividade – A partir do AC 93 - Diferenças de Receita Bruta entre a apurada com base nas DIRF's apresentadas pelas empresas retentoras de IRRF e a declarada nas DIRPJ/DIPJ's dos anos-calendário de 1995 a 1998 (...). Foi lavrada multa de ofício no percentual de 75%.”

A Contribuição ao PIS e a CSLL tiveram os lançamentos descritos como “Falta de recolhimento para o PIS/CSLL, e o IRRF “Imposto de Renda Retido na Fonte sobre Receita omitidas e/ou Redução indevida do lucro líquido”.

Impugnado o lançamento (fls. 1330/1341), o contribuinte alegou, em síntese, que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, base legal para os lançamentos do ano-calendário de 1995 é aplicável apenas às pessoas jurídicas tributadas exclusivamente pelo lucro real, não se aplicando ao caso da Recorrente, optante pelo lucro presumido. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes. Requer a exclusão do ano-calendário de 1995 da autuação. Os demais períodos não foram contestados pelo contribuinte.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento considerou o lançamento procedente (fls.190/197), em razão de (i) o artigo 3º da Medida Provisória, que deu nova redação aos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, ter incluído a expressão “não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado”, ou seja, os efeitos de tais dispositivos também foram estendidos às empresas tributadas com base no lucro presumido, com vigência a partir do ano-calendário de 1995, em face do princípio da anterioridade; (ii) não ter apresentado qualquer documentação que ilidisse a omissão de receitas apurados em DIRF; (iii) manteve o lançamento dos demais anos-calendário, vez que não foram impugnados.

Sobrevieram Recurso Voluntário (fls. 225/240), na qual reitera as razões trazidas na impugnação e o Acórdão nº 107-08.141 (fls. 291/302) da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso para excluir a exigência da Contribuição ao PIS, do período de janeiro de 1995 a fevereiro de 1996, e, por maioria de votos, negou provimento ao recurso em relação ao IRPJ e, por unanimidade, negou provimento ao recurso quanto à COFINS e ao IRRF, nos termos da seguinte ementa:



"IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITAS – APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92, ALTERADO PELA LEI Nº 9.064/95 - O art. 3º da MP 492/94, deu nova redação aos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, com a inclusão da expressão "não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado", ficando evidente que referidos dispositivos tiveram seus efeitos estendidos às empresas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, com vigência a partir de 1º de janeiro de 1995, em face do princípio da anterioridade.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – OMISSÃO DE RECEITA – LUCRO PRESUMIDO – ANO-CALENDÁRIO 1995 – Por força do disposto no art. 44 da Lei 8.541/92, na redação da MP 492/94, convalidada pela Lei 9.064/95, incide o IRF sobre receitas omitidas no ano calendário de 1995.

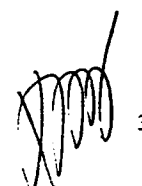
PIS – OMISSÃO DE RECEITAS – FATOS GERADORES OCORRIDOS ATÉ 29/02/1996 – INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO – O lançamento de PIS que não observa todos os ditames da Lei Complementar 7/70 não pode prevalecer.

CSLL – COFINS – OMISSÃO DE RECEITAS – Provado, de forma inequívoca que a contribuinte omitiu receitas decorrentes da venda de mercadorias, bem como ofereceu à tributação valores em montante inferior àqueles efetivamente realizados, cabível o lançamento com a exigência das diferenças apuradas."

Quanto ao IRPJ, o voto vencedor entendeu por bem ser aplicável a redação dada pela Lei nº 9.064/95 ao artigo 43 da Lei nº 8.541/92, cuja eficácia se iniciou em 01/01/1995. O referido voto afastou o entendimento de que a alteração na sistemática da tributação das receitas omitidas, trazidas pelo artigo 24 da Lei nº 9.249/95 comporte retroatividade benigna, uma vez que o citado artigo 43 não é norma de caráter penal, e, acatar tal entendimento seria negar vigência a norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico. Quanto ao PIS, o mesmo foi excluído em razão de o lançamento não ter observado as normas da Lei Complementar nº 7/70. Quanto à COFINS e à CSLL, entendeu o acórdão que restou comprovado a omissão de receitas. Por fim, quanto ao IRRF, entendeu que incide o referido tributo sobre receitas omitidas no ano-calendário de 1995, por força do disposto no artigo 44, da Lei nº 8.541/92, na redação dada pela MP 492/94.

Em 08/06/2006, o contribuinte apresentou Recurso Especial de Divergência, no qual argumentou haver interpretação divergente no que se refere à aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92. Segundo o Recorrente, é aplicável ao caso, em razão da retroatividade benigna, nos termos do artigo 106, do Código Tributário Nacional, o artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249, de 25/12/1995, que revogou as disposições do artigo 43 e 44 da Lei nº 8.541/92. Cita diversos julgados do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais para sustentar sua tese e demonstrar a divergência quanto ao acórdão recorrido.

Em despacho de fls. 370/372, foi determinado seguimento ao Recurso Especial e, na sequência, sobrevieram as Contra-Razões da Fazenda Nacional, por meio da qual requer a aplicação dos referidos artigos 43 e 44, afastando-se, assim, a retroatividade benigna e mantendo os lançamentos de IRPJ e IRRF sobre as receitas omitidas.



3

Em 05/03/2008 os autos foram a esta Relatora distribuídos para análise do Recurso Especial interposto pela contribuinte.



Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias

Recurso Especial preenche os requisitos de admissibilidade e foi objeto de despacho de admissibilidade, pelo que dele conheço.

O objeto do Recurso Especial é saber se a norma inserta nos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, base legal para os lançamentos do ano-calendário de 1995, tem ou não caráter de penalidade. Em razão da primeira questão, surge a segunda, qual seja, a aplicação da retroatividade benigna para cancelar a exigência fulcrada no referido dispositivo legal.

Ambas as questões já foram bastante debatidas por este Conselho, inclusive por esta Colenda CSRF. Válido lembrar que no ano-calendário de 1995, o contribuinte apurou IRPJ pelo lucro presumido, conforme se verifica da DIPJ do referido ano-calendário (fls. 672). Esta Câmara, no passado, entendia que o lançamento de IRPJ e IRRF, com base no artigo 43 da Lei 8.541/92, tinha caráter de penalidade no caso de omissão de receita. Assim, considerando que o artigo 106, inciso II, 'c', do Código Tributário Nacional impõe a aplicação de retroatividade benigna no caso de penalidade; considerando que em razão da retroatividade benigna, a regra aplicável seria outra não utilizada no lançamento; considerando que alterar o lançamento quando do julgamento corresponderia a um novo lançamento, o que é vedado a este órgão julgador, os lançamentos assim efetuados eram cancelados. (Acórdãos CSRF/01-05.561, CSRF/01-04.412 e CSRF/01-04.806).

Entretanto, o entendimento desta C. Câmara Superior foi alterado, no sentido de que se passou a entender que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 tem não têm caráter de penalidade, sendo apenas uma modalidade de tributação estabelecida pela lei.

Esclarece-se que o argumento de que tais artigos possuem caráter de penalidade ganhou força no âmbito deste Conselho Administrativo, em razão de estar contido no Título IV da Lei nº 8.541/92, referente a "Penalidades". No entanto, trata-se de norma relativa ao próprio tributo e não à penalidade, sendo certo que a legislação adotou o posicionamento de que os custos, despesas e encargos referentes às receitas omitidas já as afetaram, e, assim, não se poderia dizer que o tributo incidiria sobre o total da receita, com abstração dos custos, despesas e encargos necessários à sua percepção. Assim, seu valor integral tem-se como distribuído aos sócios.

A tributação em separado já era conhecida de nosso ordenamento jurídico tributário, exemplo recorrente nas decisões deste Conselho é o Decreto-lei nº 1.598/77, ao dispor sobre as formas de omissão de receitas indicadas por suprimimento de caixa, saldo credor de caixa, e por manutenção no passivo de obrigações já pagas. Nesse sentido, estabelecem os §§ 2º e 3º do artigo 12:

"Art. 12. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

..... "omissis"



§ 2º - O fato de a escrituração *indicar saldo credor* de caixa ou a manutenção, no passivo, de *obrigações já pagas*, autoriza presunção de omissão no registro de *receita*, ressalvada ao contribuinte a prova da *improcedência da presunção*.

§ 3º - Provada, por indícios na *escrituração* do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a *omissão de receita*, a autoridade tributária poderá *arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas*.

O § 1º do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, cuja redação não foi alterada sequer pela MP nº 492/94, afirma que o valor apurado, consoante dispõe o "caput" do referido artigo, serviria de base de cálculo para as contribuições sociais e, para não deixar dúvidas, ainda estabeleceu no § 2º, seguinte, que o valor assim determinado não comporia a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão seriam definitivos. Deixou muito claro, o tratamento especial."

Veja-se que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, objeto de dediscussão no presente Recurso Especial, traz a mesma lógica:

"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, 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. (Redação dada pela Lei nº 9.064 de 20.06.1995)

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

Assim, comprovada nos autos a omissão de receitas, devem ser mantidas, não apenas a contribuição para o PIS e a COFINS (como acertadamente procedeu a e. Câmara recorrida), como também a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, na forma lançada e confirmada em primeira instância.

"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."

Assim, embora ainda argumente-se que o dispositivo tenha caráter de penalidade, mormente pois está impropriamente contido no Título IV da Lei nº 8.541/92 ("Penalidades"), entendo, na linha das recentes decisões proferidas neste Conselho, que se trata de tributo, uma vez que o legislador pode instituir imposto de renda exclusivamente na fonte, como o fez no art. 44 da mencionada lei.

Está-se, portanto diante da regra estabelecida no artigo 144, "caput", do Código Tributário Nacional, que diz:

"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." (negritei)"

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, deu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 8.541/92:

"Art. 62 - A partir de 1º de janeiro de 1995, a alíquota do imposto de renda na fonte de que trata o art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, será de 35%."

Esse dispositivo veio a ser revogado pelo artigo 10 da Lei nº 9.249, de 26/12/95, *verbis*:

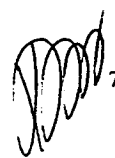
"Art. 10 - Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior."

Em razão da política adotada pelo Governo de não mais tributar lucros distribuídos, o artigo 24 dessa Lei passou a determinar:

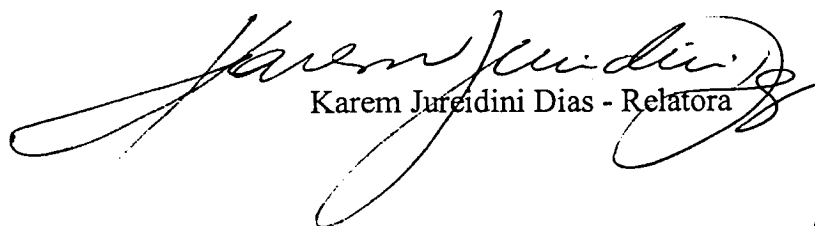
"Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão. "

Desta forma, como ficou demonstrado, o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 tem natureza tributária, na trilha da regra do artigo 144 do Código Tributário Nacional em detrimento da prevista no artigo 106 do mesmo *codex*. Nesta parte, portanto, voto por não acolher o argumento da Recorrente.

Ainda, considerando que, conforme relatado, o contribuinte apurou IRPJ pelo lucro presumido no ano-calendário de 1995, lembro que a possibilidade de aplicação do artigo 43 da Lei n. 8.541/92 para a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido existe para o ano-calendário de 1995, em face da alteração promovida pela Medida Provisória 492/94 com a observância do princípio da anterioridade.



Por todo o exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso do contribuinte.



Karem Jureidini Dias - Relatora

