



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10945.005117/00-74  
Recurso nº. : 103-126372  
Matéria : IRPJ e OUTROS  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : PAMPEÇAS COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS LTDA  
Sessão de : 14 de março de 2005  
Acórdão : CSRF/01-05.183

IRPJ, CSLL E IRFONTE – LUCRO PRESUMIDO - LEI 8.541/92 – ARTS. 43 E 44 – REVOGAÇÃO PELA LEI Nº 9.249/95 – EFEITOS – CARÁTER DE PENALIDADE DOS DISPOSITIVOS REVOGADOS: Os efeitos jurídicos da revogação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, pelo artigo 36 da Lei nº 9.249/95, operam-se a partir da vigência da lei revogadora. Não pode ser olvidado, ainda, o caráter de penalidade que marcava os dispositivos revogados, sendo aplicável o disposto no Art. 106, inciso II. Letra c) do CTN.

Recurso especial negado.

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, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima (Relator), Carlos Alberto Gonçalves Nunes e José Clóvis Alves que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dorival Padovan.

  
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
DORIVAL PADOVAN  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADOS EM: 18 MAI 2006

Processo nº. : 10945.005117/00-74

Acórdão nº. : CSRF/01-05.183

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº. : 10945.005117/00-74  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.183  
Recurso nº. : 103-126372  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : PAMPEÇAS COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS LTDA

## RELATÓRIO

Trata-se de processo de exigência de Imposto sobre a Renda – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL relativo ao ano-calendário de 1995, períodos-base de maio, junho, julho e setembro, em razão de omissão de receita apurada a partir de movimentação financeira em contas de não residentes - contas CC5. Por meio do rastreamento das operações das contas do remetente foram apurados saques em favor da contribuinte autuada no período acima noticiado.

Lavrado em decorrência, também, auto de infração do IR-Fonte - fls. 186 - com fundamento e enquadramento legal estribado no artigo 739 do RIR/94 e art. 44 da Lei 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3º da MP 492/94, convertida na Lei 9.064/95; art. 62 da Lei 8.981/95 e art. 44 da Lei 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3º da Lei 9.064/95; de CSLL e COFINS.

Pelo Acórdão nº 103-20737, de 16/10/2001 (fls. 250), a Terceira Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento PARCIAL ao recurso para excluir as exigências do IRPJ, IRF e CSL. A decisão está assim ementada:

“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO - Não subsistem as exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Imposto de Renda na Fonte, calculadas com base em receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal as normas constantes dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92. LANÇAMENTO REFLEXO - CSLL - Se o lançamento apresenta o mesmo suporte fático do IRPJ, deverá lograr idêntica decisão. LANÇAMENTOS REFLEXOS - PIS - COFINS - Não havendo nos autos argumentos ou provas hábeis que possam afastar a omissão de receitas caracterizada, há que se manter os lançamentos. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.”

Essa decisão, posteriormente, foi re-ratificada pelo acórdão nº 103-20.916 que tem o seguinte teor:

“CSLL - Fincado o lançamento no artigo 43 da Lei 8.541/92, tendo a contribuinte optado pelo regime do lucro presumido, tal regra não poderia alcançá-la, eis que dirigida exclusivamente àqueles contribuintes optantes pela apuração com base no lucro real. IRRF - Comprovada a omissão de receita, prevalece o lançamento do imposto de renda retido na fonte sobre os

Processo nº. : 10945.005117/00-74  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.183

pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, com espeque no artigo 61, da Lei 8.981/95. EMBARGO PARCIALMENTE PROVIDO.”

Com fulcro no artigo 32, inciso II, aprovado pela Portaria nº 55/98, recorre a Procuradoria da Fazenda Nacional à Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 277) contra a decisão proferida em segunda instância administrativa, alegando dissídio jurisprudencial, por meio dos acórdãos 107-06.382 e 105-13283, quanto à aplicabilidade da Lei nº 8.541/92, arts. 43 e 44, com a redação dada pela MP nº 492/94.

Conforme o Despacho nº 103-0.172/2004 (fls. 335), a Presidência da Terceira Câmara do Primeiro Conselho recebeu o recurso especial interposto pelo contribuinte, vez que revestido dos requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência da matéria.

É o relatório.



Processo nº. : 10945.005117/00-74  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.183

## VOTO

Conselheiro MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, Relator.

O recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

A questão a ser solucionada cinge-se ao exame da validade da tributação com fulcro nos art. 43 e 44 da Lei 8.541/92 de omissão de receita apurada no ano-base de 1995 em separado dos restantes das receitas tributáveis apuradas em conformidade com o regime do lucro presumido.

Os arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92 determinam, *in verbis* :

*“Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), 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, bem como a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a 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 mês da omissão.*

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

*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 a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.*

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

Processo nº. : 10945.005117/00-74

Acórdão nº. : CSRF/01-05.183

§ 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 o dos seus sócios.”

A partir da Medida Provisória n.º 492/94, convertida na Lei n.º 9.064/95, foi estendida a aplicação dos mencionados art. 43 e 44 ao lucro presumido.

A decisão recorrida baseia-se no princípio da anterioridade plasmado no artigo 150 da Constituição Federal para sustentar a aplicação da r. tributação de omissão de receita para o lucro presumido tão-somente a partir de 1º de janeiro de 1996. Ou seja, apenas com a conversão da Medida Provisória 492/04 e reedições na Lei n.º 9.064/95 é que estaria configurado o momento da majoração do tributo para fins de identificar o início de sua cobrança.

Esse respeitável posicionamento, contudo, não acabou prevalecendo na Suprema Corte<sup>1</sup>. No período anterior a Emenda n.º 42, o Tribunal tem reiteradamente decidido que o respeito ao princípio constitucional da anterioridade se verifica com a cobrança no ano seguinte ao da edição da primeira Medida Provisória que instituiu ou majorou o tributo e não da respectiva Lei aprovada pelo Congresso. Como a inclusão dos optantes pelo lucro presumido na sistemática de tributação prevista nos art. 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92 deu-se em 1994, entendo que a partir de 1º de janeiro de 1995 poderia ser exigido o Imposto sobre a Renda para fatos ocorridos em 1995.

Com relação ao argumento de que os arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92 foram revogados pelo art. 36 da Lei 9.249/95, sendo que tal revogação – em que pese a lei revogadora expressamente preveja a produção de seus efeitos apenas a partir de 1996 – deve ser retroativa por se tratar de legislação relativa a penalidades, em conformidade com o disposto nos arts. 106 e 112 do CTN.

Tal corrente interpretativa se baseia no fato de que o art. 43 da Lei 8.541/92 está inserto no Título IV deste texto legal, denominado “Das Penalidades”. Com o advento da Lei 8.249/95, que em seu artigo 24 determinou forma diversa da tributação de omissão de receitas – de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base, resultando em exigência menos onerosa ao contribuinte, inferiu-se a retroatividade da lei nova.

Ouso afastar-me desse entendimento. Desde ocasiões pretéritas venho adotando posicionamento diverso.

Os arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92, bem como todos os outros constantes daquela rubrica, estabelecem *formas de tributação* para situações diferenciadas, notadamente de falta de recolhimento do imposto devido. E o artigo 3º do CTN já estabelece que *tributo não é sanção*, tanto que a própria redação do art. 43 deixa explícita a falta de correspondência do título com o conteúdo, ao determinar que sobre as receitas omitidas serão lançados o *imposto*, com os acréscimos legais e *as penalidades de lei*, estas sim as verdadeiras. Não há falar, portanto, em retroatividade benigna da Lei 9.249/95, uma vez que não se verifica qualquer das hipóteses do art. 106 do CTN.

<sup>1</sup> Veja RE-275671/MG, DJ 06/10/2000

Processo nº. : 10945.005117/00-74

Acórdão nº. : CSRF/01-05.183

De outro lado, argumentações no sentido de que o imposto incide com *caráter* de penalidade, ou que ressaltam a onerosidade da tributação do dispositivo revogado frente à estabelecida pela lei revogadora, não autoriza a retroação da lei posterior que reduziu a incidência do imposto. É usual em nosso ordenamento jurídico a redução da base de cálculo ou de alíquotas de tributo sem que isso acarrete sua aplicação retroativa e a restituição de tributo pago sob a vigência da lei revogada.

Ressalte-se que os que defendem a aplicação retroatividade da Lei nº 9.249/95 com fulcro no artigo 106 do CTN referem-se não apenas ao cálculo da penalidade cabível em razão da omissão de receita, mas do tributo em si, aplicando alíquotas e base de cálculo previstos na nova lei a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução.

Resta analisar, por fim, o posicionamento de alguns dos meus pares no sentido de que art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 ofende ao conceito de renda estabelecido no artigo 43 do CTN. Sustentam os defensores dessa tese, que a tributação apartada da omissão de receita não considera os custos a ela correspondentes, tributando a receita integral e não a renda (mais valia).

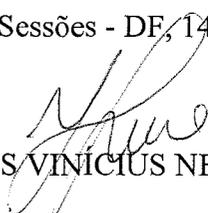
Ora, a Suprema Corte tem dito que o conceito de renda na Constituição Federal é polissêmico e não ontológico<sup>2</sup>. Para efeitos tributários, o conceito de renda é o definido na lei. No CTN, corresponde à disponibilidade econômica ou jurídica do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, o que, ao fim, representa o acréscimo de valor patrimonial. A Lei nº 8.541/92, por sua vez, definiu que a tributação do imposto sobre a renda sobre a totalidade da receita omitida, por considerar que o contribuinte não apropriou as despesas em momento próprio ou as teria considerado em resultado de período anterior.

De fato, a omissão de receita é identificada pelo Fisco posteriormente ao momento em que ela efetivamente ocorre. No caso presente, evidenciou-se a omissão pela falta de recursos no caixa para realizar as saídas nele escrituradas (saldo credor de caixa). Daí o legislador considerar não há como precisar o momento de sua ocorrência e se as despesas já poderiam ter sido aproveitadas anteriormente pelo contribuinte. Por isso, opta por estabelecer que a receita mantida à margem da escrituração representa o acréscimo patrimonial do contribuinte e exigir o tributo sobre sua totalidade.

Discutir, nessa esfera, a justiça ou a injustiça da lei federal refoge a nossa competência para se inserir na área de atuação de outros Poderes da República.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso especial do Procurador.

Sala das Sessões - DF, 14 de março de 2005.

  
MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA 

<sup>2</sup> Ver ADI 2588/DF, rel. Min. Ellen Gracie, 9.12.2004. (ADI-2588)

Processo nº. : 10945.005117/00-74  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.183

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro DORIVAL PADOVAN, Redator designado.

Peço máxima vênia ao ilustre Relator do acórdão para acompanhar as ponderações desenvolvidas durante os debates pela divergência que considero as mais adequadas para este julgamento.

É inegável a maciça divergência de entendimento que sempre reinou no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes no que tange a aplicação dos Artigos 43 e 44 da Lei nº. 8.541/92, sendo desnecessário, neste momento, reprisar as várias formas de votar das diversas Câmaras do Colegiado, não se podendo olvidar, portanto, da insegurança que sempre esteve presente no crédito tributário formulado com base em tais dispositivos.

No presente julgamento, porém, acresce um fato novo, relevante, a saber: a revogação dos Artigos 43 e 44 da Lei nº. 8.541/92 pelo Artigo 36, inciso IV, da Lei nº. 9.249/95, publicada em 27.12.1995, que pede transcrição:

*Art. 36. Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente:*  
(...)  
*IV - os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992:*  
(...)

Como se vê, efetivamente os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 foram revogados pelo artigo 36, IV, da Lei nº. 9.249/1995, sendo tal revogação efetivada na data da publicação da nova lei, isto é, em 27.12.1995, a teor do que estabelece o artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), *in verbis*:

*Art. 6º. A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.*



Processo nº. : 10945.005117/00-74  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.183

Outrossim, cabe anotar que a questão da mencionada revogação foi examinada pelo Colegiado quando da apreciação do Recurso Especial 101-132459 (Processo 10875.003119/99-21), restando decidido que os efeitos da revogação se operaram a partir de 27.12.1995 com a publicação da Lei nº 9.249/95.

Destarte, não me parece razoável considerar que a revogação introduzida pela Lei nº. 9.249/1995 tenha causado quebra na sistemática dos mecanismos de contabilidade e fiscal a ponto de criar um vácuo legislativo na aplicação da legislação tributária quando de lançamento de ofício.

É que em se tratando de novos critérios de apuração ou processo de fiscalização, visando, sobretudo, outorgar ao crédito tributário maiores garantias ou privilégios (CTN: Artigo 144, § 1º), a própria Lei nº. 9.249/1995 estabeleceu o seguinte:

*Art. 24 – Verificada omissão de receitas, 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.*

*§ 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.*

No presente processo, embora o auto de infração tenha sido lavrado em 13 de setembro de 2000, quando, evidentemente, já seria possível a aplicação do artigo 24 da Lei nº. 9.249/95, a tributação da omissão de receitas no imposto de renda pessoa jurídica se deu de forma separada e definitiva à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), nos moldes, portanto, do artigo 43 da Lei nº. 8.451/92.

Ademais, quando do lançamento fiscal vigora o Regulamento do Imposto sobre Renda aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999, que dispõe o seguinte:

*Art. 851 – No caso de lançamento de ofício, no decorrer do ano-calendário, a partir de 1º de janeiro de 1995, será observada a forma*



Processo nº. : 10945.005117/00-74  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.183

*de apuração da base de cálculo do imposto adotada pela pessoa jurídica.*

Com efeito, considerando-se o caráter de penalidade da norma revogada, tem-se como necessário reconhecer a aplicação do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, cancelando-se a exigência vez que a aplicação de novo critério de lançamento não se inclui no rol da competência deste Colegiado. Esse é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI N 8.541/92, ALTERADO PELA LEI N 9.064/95 E REVOGADO PELA LEI N 9.249/95 – RETROATIVIDADE BENIGNA: A forte conotação de penalidade da norma de incidência, combinada com a quebra de isonomia e da sistemática que instrui o lucro presumido e o conflito entre os conceitos de receita e lucro, fazem com que seja aceitável a aplicação da retroatividade benigna quando da revogação da norma de caráter punitivo, aplicando-se aos casos de omissão de receita de empresa que tributou pelo lucro presumido seus resultados do ano calendário de 1995. Por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando-se inevitável o cancelamento da exigência como um todo. (Acórdão CSRF/01-04.477, sessão de 14/04/2003, Relator José Carlos Passuello).*

Por outro lado, para os anos-calendários de 1994 e 1995, o artigo 2º, da Lei nº 8.849/94 (conversão da Medida Provisória nº 402/93) e os artigos 1º e 2º, da Lei nº 9.064/95, fixou em 15% (quinze por cento) a alíquota de Imposto de Renda na Fonte, mas a incidência foi restrita para as hipóteses de lucro apurado na escrituração comercial conforme explicitada no artigo 2º da Lei nº 8.849, de 28 de janeiro de 1994. Confira-se.

*Art. 2º - Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliados no País estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.*

*§ 3º - A incidência prevista neste artigo alcança **exclusivamente**:*

*a) a **distribuição de lucros que tenham sido apurados, pela pessoa jurídica, na escrituração comercial**; e*

*b) os rendimentos da mesma natureza distribuídos pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, limitado ao valor do lucro presumido produzido do imposto de renda sobre ele incidente.*

Processo nº. : 10945.005117/00-74  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.183

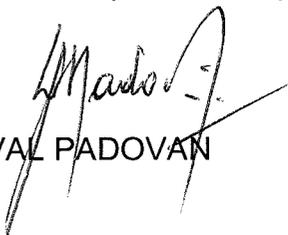
Posteriormente, em 20 de junho de 1995, a redação do § 3º, do artigo 2º, acima transcrito foi alterado pela Lei nº 9.065 e passou a vigorar com a seguinte redação:

*§ 3º - Em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o imposto a que se refere este artigo será convertido em quantidade de Unidade Fiscal de Referência – UFIR, pelo valor desta fixado para o mês de ocorrência do fato gerador.*

*§ 4º - A incidência prevista neste artigo alcança, exclusivamente, a distribuição de lucros apurados na escrituração comercial por pessoa jurídica tributada com base no lucro real.*

Conforme se verifica dos textos legais acima transcritos, resta indubitoso que as receitas omitidas não foram abrangidas pela tributação estabelecida com a alíquota de 15% (quinze por cento).

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

  
DORIVAL PADOVAN

