

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

Processo nº 13807.010938/99-17
Recurso nº 103-145.917 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.371 – 1ª Turma
Sessão de 01 de outubro de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FERRAMENTAS E AÇOS FRATO LTDA.

Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

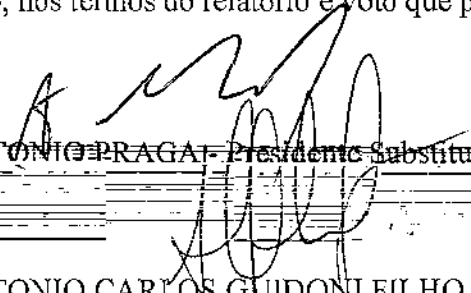
Exercício: 1996

NATUREZA DOS ARTIGOS 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/92. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. Ao estabelecer, por meio do art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, a tributação em separado sobre 100% 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/CSLL E IRF. Os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 aplicam-se sobre os fatos geradores ocorridos em 1995 nas hipóteses de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado.

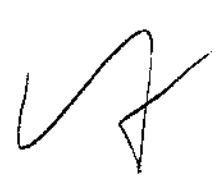
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.


ANTONIO PRAGA - Presidente Substituto.

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

EDITADO EM: 08 FEV 2010



Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Praga (Presidente Substituto), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice- Presidente Substituto), Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antônio Carlos Guidoni Filho, Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto, João Carlos de Lima Júnior (substituto convocado) e Waldir Veiga Rocha (substituto convocado).

Relatório

Com base no permissivo do art. 5º, I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial em face de acórdão proferido pela extinta Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

"IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1996

OMISSÃO DE RECEITAS - IRPJ - CSLL - IRFON - Cancelam-se os lançamentos porque fundamentados em legislação revogada, de nítido caráter penal, devendo ser aplicada a retroatividade benigna prevista nos artigos 106 e 112 do CTN.

PIS, COFINS - A redução da base de cálculo do IRPJ não repercute nos lançamentos dessas contribuições que incidem sobre a totalidade da omissão de receitas."

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que manteve o lançamento de IRPJ e os reflexos de PIS, COFINS, CSLL e IRFON, em acórdão do seguinte teor:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. Correta a exigência a título de omissão de receitas, uma vez constatada diferença entre os valores das notas fiscais de vendas e os declarados na DIRPJ.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Se a própria impugnante alega retificação da DIRPJ com os valores apurados pela fiscalização, protelatória é a alegação de cerceamento de defesa pelo não fornecimento de cópia do processo.

TRIBUTAÇÕES REFLEXAS – PIS / COFINS / CSLL / IRFON. Às tributações reflexas aplica-se o decidido no IRPJ, por dependerem dos mesmos fatos e dos mesmos elementos de prova.

Lançamento Procedente".

O julgador de primeiro grau assim descreve a ação fiscal:

"Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 53, em ação fiscal realizada na empresa acima identificada, a fiscalização,



após ter confrontado a Declaração de Imposto de Renda, do ano-calendário de 1995, com os valores constantes dos talonários de notas fiscais de vendas referentes ao período de janeiro a dezembro de 1995, e à vista dos livros comerciais e fiscais, verificou que houve omissão de receita por não contabilização de vendas.

Em decorrência de tal constatação, formalizou a fiscalização a constituição de crédito tributário, conforme autos de infração lavrados em 20 de outubro de 1999, a saber:

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica – R\$ 1.569.782,95 (fls. 208 a 210), com fundamento nos artigos 523, parágrafo 3º, 739 e 892, todos do RIR/94;

b) Programa de Integração Social – R\$ 46.194,96 (fls. 214 a 217), com fundamento no art. 3º, alínea “b”, da Lei Complementar nº 07/70, art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/73, c/c art. 83, inciso III da Lei 8.981/95; arts. 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º, da Medida Provisória nº 1212/95; arts. 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º, da Medida Provisória nº 1249/95 e suas reedições;

c) Contribuição para a Seguridade Social – COFINS – R\$ 125.582,65 (fls. 221 a 223), com fundamento nos arts. 1º a 5º da Lei Complementar 70/91;

d) Imposto de Renda Retido na Fonte – R\$ 2.178.015,81 (fls. 228 a 230), com fundamento nos artigos 44 da Lei 8541/92, c/c artigo 3º da Lei 9064/95; artigo 62 da Lei nº 8.981/95;

e) Contribuição Social – R\$ 627.913,22 (fls. 234 a 236), com fundamento no art. 2º e §§, da Lei 7.689/88; art. 57 da Lei 8981/95; art. 43 da Lei 8541/92 com as alterações do art. 3º da Lei 9064/95.

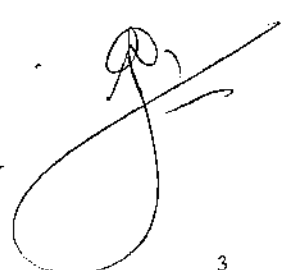
O crédito tributário constituído é demonstrado como segue:

Imposto/Contrib	Multa de Ofício	Juros de Mora	Total
IRP 551.744,41	413.808,32	604.230,22	1.569.782,95
PIS 16.216,24	12.162,19	17.816,53	46.194,96
COFINS 44.139,55	33.104,69	48.338,41	125.582,65
IRFON 772.442,18	579.331,65	826.241,98	2.178.015,81
CSLL 220.697,78	165.523,34	241.692,10	627.913,22
Total lançado R\$ 4.547.489,59			

As razões recursais podem ser assim resumidas:

Não se sustenta a hipótese de omissão de receita aventada pelo Fisco, uma vez que os valores tributados foram obtidos nos talonários fiscais e nos livros da recorrente, tratando-se, inquestionavelmente, de um caso de declaração inexata, sendo inaplicável o art. 43 da Lei nº 8.541/92.

O inescandível caráter penal do art. 43 da Lei nº 8.541/92, evidenciado, não só pela sua inserção topográfica no Título IV



que possui a nomenclatura "DAS PENALIDADES", mas também e sobretudo pela tributação, no âmbito dos tributos sobre a renda, da totalidade da receita (100%), levou à sua revogação pela Lei nº 9.249/95 que, como norma penalizadora mais benigna tem aplicação retroativa aos fatos tributários ainda não julgados em definitivo.

Foram arrolados bens e direitos representativos da totalidade do ativo permanente."

No que interessa a essa instância recursal, nos limites do despacho de admissibilidade infra citado, o Colegiado *a quo* decidiu cancelar os lançamentos de IRPJ, CSLL e IR-FONTE porque fundamentados nos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541/92, revogados pelo art. 36 da Lei n. 9.249/96; revogação esta que, pelo alegado caráter penal de referidas normas, deveria ser aplicada a retroativamente nos termos dos artigos 106 e 112 do CTN.

Sustenta a Fazenda Nacional contrariedade do acórdão recorrido aos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541/92 e art. 144 do CTN e à prova dos autos, pelo fato de este ter deixado de aplicar norma de imposição tributária vigente à época dos fatos geradores (arts. 43 e 44 referidos), dando efeitos retroativos ao art. 36 da Lei n. 9.249/95 (que revogou os mencionados arts. da Lei n. 8.541/92) como se estivesse tratando de norma de imposição de penalidade.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido pelo Sr. Presidente da Câmara recorrida (Despacho n. 103-0.204/2006, fls. 392/393), ante a demonstração fundamentada da potencial contrariedade do acórdão recorrido à lei e à prova nos autos.

Intimada, a Interessada apresentou contra-razões e, também, recurso especial, que não foi admitido pelo Sr. Presidente da Câmara *a quo* (Despacho n. 103-0.253/2007, fls. 471/474), decisão esta confirmada em sede de agravo (fls. 492/495).

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'R' followed by a large, loopy flourish that ends in a small 'r'.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, Relator

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Cinge-se a controvérsia em saber se é legítima a tributação estabelecida pelos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541/92, com redação dada pela MP n. 492/94, pela qual constatada a omissão de receita pela Fiscalização, esta deveria lançar o IRPJ pela alíquota de 25% sobre a totalidade das receitas omitidas, com os acréscimos e as penalidades da lei. *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.

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.

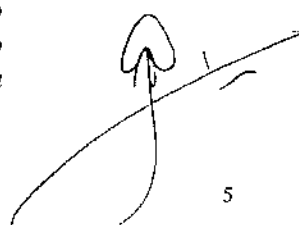
§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida

§ 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 o dos seus sócios."

Os citados dispositivos legais tiveram sua redação alterada pelo art. 3º da Medida Provisória nº 492/1994 nos seguintes termos, *verbis*:

"Art. 43.

§ 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.
(Redação dada pela MP nº 492/1994)*

§ 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. (Incluído pela MP nº 492/1994)

§ 4º Considera-se vencido o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão. (Incluído pela MP nº 492/1994).

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.

§ 1º O fato gerador do Imposto de Renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida. (Redação dada pela MP nº 492/1994)

§ 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." (alterações promovidas pela Medida Provisória nº 492/1994 em destaque)

As sucessivas reedições e a conversão da Medida Provisória nº 492/1994 na Lei n. 9.064/95 não alteraram o texto de lei transcrito no parágrafo acima.

Pois bem. Com fundamento nos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992, com a redação que lhes foi dada pela Medida Provisória nº 492/1994 e posteriores reedições, a Fiscalização lavrou contra a Interessada (optante pelo lucro presumido no ano-calendário de 1995 - fl. 4), lançamentos de IRPJ, reflexo do PIS/REPIQUE e IRRF calculados sobre a integralidade das receitas não oferecidas à tributação naquele ano-calendário. Tais lançamentos foram cancelados pelo acórdão recorrido, sob fundamento de que tal exigência não teria embasamento legal e afrontaria ao conceito de renda disposto no art. 43 do CTN.

Em que pesem as razões do acórdão recorrido e o fato de esta tributação ser manifestamente censurável face às disposições do CTN (já que a integralidade da receita omitida jamais poderia ser considerada como lucro do contribuinte), entendo que procedem as razões recursais. Considerando-se: (i) o entendimento assente no C. Supremo Tribunal Federal de que as medidas provisórias têm eficácia desde a data de sua veiculação até a data de sua conversão em lei quando reeditadas dentro do prazo de trinta dias contados de sua edição originária/reedição; (ii) a literalidade dos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541/92, com redação dada pela Medida Provisória n. 492/94, no sentido de que a base de cálculo do IRPJ e reflexos nas hipóteses de omissão de receitas é a totalidade dos valores omitidos; e (iii) que as alterações veiculadas pela Medida Provisória nº 492/1994 tratam da base de cálculo dos tributos na hipótese de omissão de receitas (e não de penalidade em sentido estrito), pelo que não se pode falar em aplicação do princípio da retroatividade benigna pela ulterior revogação dos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541, de 1992, pela Lei n. 9.249, de 1995; e, principalmente; (iv) os limites de competência deste Tribunal Administrativo, para quem é defeso afastar a aplicação de texto de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade (CC, Súmula n. 2), não há como ser afastada a exigência fiscal contidas nos lançamentos, porquanto realizadas nos estritos termos

do permissivo legal contido nos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541, de 1992, com redação dada pela MP n. 492, de 1994.

É certo que esse Colegiado possuía orientação em sentido contrário ao acima exposto, ~~no sentido de que a forte conotação de penalidade dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992, com a redação dada pela Medida Provisória nº 492/1994, combinada com a quebra de isonomia e da sistemática que instrui o lucro presumido e o conflito entre os conceitos de receita e lucro, permitiria a aplicação da retroatividade benigna à hipótese (CTN, art. 106), em vista da revogação dos citados dispositivos legais pelo art. 36, IV da Lei nº 9.249/1995.~~

Contudo, recentemente, esse Colegiado modificou o entendimento supra, para reconhecer que os artigos 43 e 44 da Lei n. 8.541/92 aplicam-se sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1995 nas hipóteses de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado, tal como ocorre no caso dos autos. Segundo essa nova orientação, “ao estabelecer, por meio do art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, a tributação em separado sobre 100% 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”. Cite-se, a título ilustrativo, ementa e trecho do voto da lavra da Conselheira Adriana Gomes Rego, *verbis*:

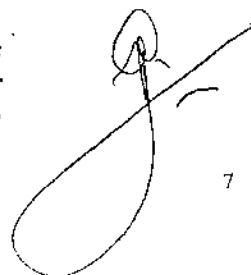
“NATUREZA DOS ARTIGOS 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/92. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. Ao estabelecer, por meio do art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, a tributação em separado sobre 100% dos valores apurados a título de omissão de receita, tratou o legislador de definir quantitativamente 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, quando a tributação foi efetuada pelo lucro presumido ou arbitrado, sobre os fatos geradores ocorridos a partir de agosto de 1994.

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 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 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 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 N° 544, publicada no DOU de 4.7.1994) até a conversão na Lei n° 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 n° 492/94, em 1995.

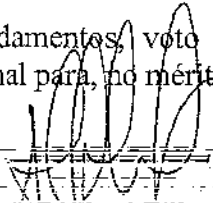
Em relação à Contribuição Social, por força do art. 195, § 6º, da Constituição Federal, deve-se observar o prazo nonagesimal, de tal sorte que mantenho as exigências lançadas a partir de agosto de 1994.

Quanto ao IRF, é de se constatar que o art. 44 da Lei n° 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 cancelar as exigências de IRPJ e IRF relativas aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 1994 e, cancelar as exigências de CSLL relativas ao período anterior a agosto de 1994."

OMISSÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO SOBRE 100% DA RECEITA OMITIDA. IRPJ/CSLL E IRF. Os arts. 43 e 44 da Lei n° 8.541/92 aplicam-se sobre os fatos geradores ocorridos em 1995 nas hipóteses de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado.

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento.


Antonio Carlos Galdoni Filho - Relator