



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

Processo nº 13808.000306/99-35
Recurso nº 149.784 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.548 – 1ª Turma
Sessão de 11 de março de 2010
Matéria IRPJ e OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BALLI EXPRESS COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.

Assunto: IRPJ e OUTROS - ANO-CALENDÁRIO: 1995

Ementa: IRPJ E CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. ART. 43 DA LEI N. 8.541/92. CARÁTER PENAL. INEXISTÊNCIA. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

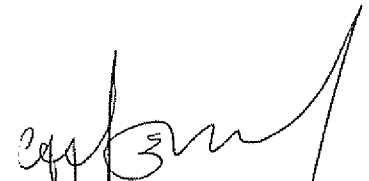
O art. 43 da Lei n. 8.541/92, com a redação dada pela Medida Provisória n. 492/94, quando prevê a tributação em separado e definitiva das receitas omitidas pelo contribuinte, não tem natureza de penalidade, ainda que no período base no qual o contribuinte tenha omitido a receita seu resultado tributável tenha sido negativo (prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa). Trata-se de norma que define a base de cálculo do imposto e da contribuição social, no caso específico da omissão de receita. Inexiste, pois, previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna ao caso.

RECURSO DE DIVERGÊNCIA. PIS/COFINS.

Não se conhece de recurso especial de divergência, quando não atendido o pressuposto previsto no do art. 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do MF nº. 147/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

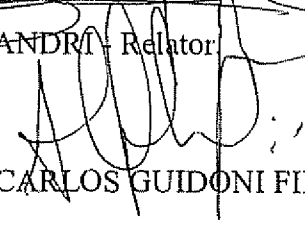
Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer da matéria relativa ao PIS e COFINS, relativo ao mês de janeiro de 1995. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para restabelecer as exigências do IRPJ, IRRF e CSLL, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Suzy Gomes Hoffman. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho.



CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.



VALMIR SANDRI - Relator.



ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Redator Designado.

EDITADO EM: 25 FEV 2011

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Karem Jureidini Dias, Viviane Vidal Wagner, Antonio Carlos Guidoni Filho, Leonardo de Andrade Couto, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias, Susy Gomes Hoffmann, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Com base no permissivo do art. 7º, II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do MF nº 147/2007, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial (fls 655/659), contra acórdão proferido pela Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 647/651), que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso *ex officio* e deu parcial provimento ao recurso voluntário da contribuinte para excluir totalmente as exigências fiscais do IRPJ, IRRF, CSLL, além de excluir as exigências do PIS e da COFINS correspondentes ao mês de julho de 1995 e exclusão da base de cálculo das últimas exações a importância de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) referente ao mês de janeiro de 1995.

O presente lançamento exige crédito tributário decorrente da constatação de omissões de receitas operacionais apuradas pela fiscalização decorrentes de diferenças positivas entre os dispêndios e os recursos da contribuinte referente ao período de janeiro/95, abril/95, junho/95, agosto/95, novembro/95 e dezembro/95, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Nesse sentido, foram lavrados autos de infração nos seguintes valores: R\$ 1.207.160,88 de IRPJ, R\$ 35.931,21 de PIS, R\$ 96.572,91 de COFINS, R\$ 1.671.437,70 de IRRF e R\$ 482.864,37 de CSLL, totalizando R\$ 3.493.967,07, incluindo juros e multa.

Cientificada, a contribuinte alega em sua impugnação (fls. 113/132), equívocos no preenchimento do Quadro de Informações Gerais e demonstra mês a mês os equívocos sustentando ainda, a ilegitimidade do uso da presunção no direito tributário, pois mesmo que se admitisse omissão de receita, o Fisco não poderia presumir tratar-se de lucro

(base da exigência do IRPJ e CSLL) ou em decorrência de faturamento (base da exigência do PIS e da COFINS). Quanto ao IRRF, alega que na modalidade de tributação reflexa, deve, com maior ênfase, ser repelida, uma vez que baseada em duas presunções: a existência de receitas omitidas e a distribuição destas aos sócios da contribuinte, o que é proibido pelo Poder Judiciário.

A 10ª Turma da DRJ/SPO por sua vez, determinou a conversão do julgamento em diligência para que fosse verificada a documentação apresentada na impugnação, exame da escrituração e da movimentação bancária da contribuinte, à luz das alegações por ela trazidas em sua defesa.

Ao se manifestar sobre o resultado da diligência, a contribuinte atacou a manutenção dos valores relativos aos meses de janeiro a abril e a inserção do valor do mês de julho que não figurou no autor de infração.

Após diligência, na qual se concluiu pela exoneração dos valores referentes aos meses de abril, junho, agosto, novembro e dezembro de 1995, além de manter no pólo passivo da autuação os sócios da empresa, por ter a fiscalização entendido que o real objetivo dos sócios era livrarem-se da sociedade cedendo e transferindo a totalidade de suas quotas a pessoas humildes, a 10ª Turma da DRJ achou por bem dar provimento parcial ao lançamento, mantendo a exigência apenas no que se refere aos meses de jan/95 e jun/95.

Quanto à alegação da contribuinte sobre a ilegalidade da presunção de omissão, a 10ª Turma entendeu ser expressa a determinação constante do art. 43 da lei 8.541/92 de que a tributação recai sobre a omissão de receitas, não sendo procedente a alegação de que deveria ser tributado o lucro.

Houve recurso de ofício da parte da exigência exonerada.

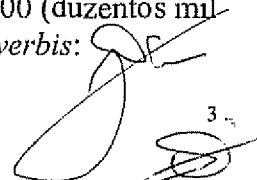
As exigências mantidas foram objeto de recurso voluntário de fls. 575/592 da contribuinte, que alegou em síntese que:

(i) sobre o mês de janeiro, a existência de empréstimo no valor de R\$ 200.000,00 que, por engano, foi negligenciado no ato do preenchimento do Quadro de Informações Gerais, eliminando assim, a quebra de caixa no valor de R\$ 202.273,87.

(ii) sobre o mês de junho, erro material no preenchimento do Quadro de Informações Gerais, pois onde constava R\$ 778.831,83 deveria constar R\$ 77.831,83.

Houve recurso voluntários dos sr. Fábio Franco de Moraes e Ricardo Waquil, antigos sócios da contribuinte (fls. 611/626), trazendo os mesmos argumento da empresa autuada alegando ainda não haver quaisquer das hipóteses legais do art. 135, III do CTN para a responsabilização dos sócios e que não houve a dissolução irregular da empresa, posto que desde o início da fiscalização respondeu à todas as intimações.

Às fls. 647/651, a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, reformando a decisão *a quo*, negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir totalmente as exigências fiscais do IRPJ, IRRF, CSLL, além de excluir as exigências do PIS e da COFINS correspondentes ao mês de julho de 1995 e exclusão da base de cálculo das últimas exações a importância de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) referente ao mês de janeiro de 1995, estando à decisão assim ementada, *verbis*:



"OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL. EXCESSO DE DISPÊNDIOS. Confirma-se a decisão recorrida que exonera parcela do crédito tributário, com o conseqüente improvimento do recurso de ofício, quando demonstrado que o montante da omissão de receita apurada foi majorado em função de erros cometidos pela contribuinte nas informações prestadas ao fisco e que serviram de base de cálculo da exigência.

OMISSÃO DE RECEITA. IRPJ. IRRF. CSLL. Não subsistem as exigências de IRPJ, IRRF e CSLL, 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 dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS e COFINS. Comprovada a omissão de receita, se justificam os lançamentos de PIS e COFINS, incidentes sobre a totalidade da receita realmente omitida."

Em seu recurso especial (fls. 655/659), a Fazenda Nacional, sustenta divergência do acórdão recorrido com o entendimento da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdão nº 107-08.141), ao decidir que não subsistem as exigências de IRPJ, CSLL e IRRF calculadas com base em receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento os arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92, enquanto o entendimento daquela Câmara é pela aplicação dos referidos artigos em caso semelhante ao presente.

Acrescenta que a aplicação do artigo 43 para as empresas tributadas pelo lucro presumido se deu com a edição da Medida Provisória nº 492/94 e que apesar de o art. 7º da referida MP ter fixado que o disposto no art. 3º aplicar-se-ia a partir de 9.5.1994, pelo princípio da anterioridade, o aumento introduzido pela MP somente poderia surtir efeito em 1995, como assim deve ser interpretado.

Ao recurso especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento pelo Presidente da Câmara recorrida (Despacho n. 103-0.379/2008, fls. 674/676), ante a constatação de estarem atendidos os pressupostos legais de admissibilidade do recurso mediante a demonstração da divergência jurisprudencial.

Regularmente intimada, a contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 679/694), sustentando, inicialmente, a inadmissibilidade do recurso pela inobservância da disposição regimental na qual se apóia a Fazenda Nacional vez que se limitou a transcrever a ementa da decisão da Sétima Câmara que adotou a tese de que os dispositivos em questão, após as alterações promovidas pela MP 492/94 e Lei 9.064/95, tiveram sua aplicação estendida às empresas tributadas com base no lucro presumido, enquanto deveria ter demonstrado, fundamentalmente, que a decisão *a quo* conflitava com outra decisão que tivesse defendido, por exemplo, a natureza dos art. 43 e 44 da Lei 8541/92 não é punitiva ou que mesmo sendo reconhecida esta, o art. 106 do CTN não teria o condão de afastar os referidos artigos.

Por fim, alega que deve ser mantido o acórdão recorrido, pois, uma vez revogados os artigos que embasaram a presente autuação pela Lei 9.249/95, deve ser aplicada a regra mais branda, em atendimento, inclusive, ao artigo 106, II do CTN que determina a lei aplica-se a fato ou ato pretérito que comine penalidade menos severa e que não tenha sido definitivamente julgado, sob pena de violação aos artigos 43 e 44 do CTN.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Valmir Sandri

Com base nos permissivos do art. 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do MF nº. 147/2007, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial de divergência contra acórdão proferido pela Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, que por unanimidade de votos negou provimento ao Recurso de ofício e deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir as exigências do IRPJ, IRRF e CSLL, além de excluir as exigências do PIS e da COFINS correspondentes ao mês de julho de 1995, bem como excluir da base de cálculo das referidas contribuições no mês de janeiro/95, o valor de R\$200.000,00.

Para seguimento de seu recurso, a Fazenda Nacional traz como paradigma o acórdão nº 107-08.141, proferido pela Sétima Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, que entendeu pela aplicação do artigo 44 da Lei nº 8.541/92 às empresas que apurassem o imposto de renda, no ano calendário de 1995, pelo lucro presumido, estando a decisão assim ementada:

"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."

Portanto, tendo o acórdão acima citado dado decisão diversa a situação idêntica – aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1995 -, sou pelo conhecimento do recurso ora interposto.

Como visto acima, a questão posta a análise desta E. Turma diz respeito a aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, a supostas omissões de receitas operacionais apuradas pela fiscalização, decorrentes de diferenças positivas entre os dispêndios e os recursos da contribuinte ocorrida no ano calendário de 1995, no caso de opção pelo Lucro Presumido.



Em que pesem os argumentos expendidos pela ilustre Procuradora da Fazenda Nacional, ousou deles discordar no que tange ao arbitramento das receitas omitidas no referido ano-calendário, fundamentado no artigo 43 da Lei nº. 8.541/92, tendo em vista a sua inaplicabilidade para efeito de tributação do lucro presumido e arbitrado, e ainda, por tratar-se de norma de natureza sancionatória.

De fato, a tributação prevista no art. 43 da Lei nº. 8.541/92, alcança tão somente as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, conforme disposto no seu parágrafo 2º, *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 penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.

§ 1º (...).

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

Posteriormente, com o advento da Lei nº. 9.064, de 20 de junho de 1995 (conversão da MP 492/94), ao alterar os arts. 43 e 44 da Lei nº. 8.541/92, estendeu-se o mesmo tratamento tributário dado ao lucro real as demais pessoas jurídicas - tributadas com base no lucro presumido e arbitrado -.

Entretanto, a questão relativa a tributação da receita omitida calculada com base no lucro presumido e arbitrado não se esgotou aqui, porquanto sua imposição contida no artigo 43 do referido diploma legal, tem contornos e características de penalidade.

De fato, por integrar o Título IV - DAS PENALIDADES, e determinar fosse 100% da receita omitida tomada como base de cálculo do tributo, tal norma contraria o conceito de renda previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional, bem como a base de cálculo do imposto prevista no art. 44 do mesmo diploma legal, tendo em vista que não esta se tributando o lucro auferido, mas tão somente a receita auferida.

Neste diapasão é a jurisprudência deste E. Conselho de Contribuintes, conforme pode se verificar do Acórdão nº. 108-06.255, proferido pela Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que teve como Relatora a Ilustre Conselheira Dra. Tânia Koetz Moreira, quando assim se expressou:

“No caso de lucro presumido ou arbitrado, este dispositivo implica o reconhecimento de que o resultado tributável correspondente às receitas omitidas deve ser apurado da mesma forma que o das demais receitas, ou seja, pela aplicação do percentual de presunção ou arbitramento cabível, segundo a natureza da atividade. Reconhece-se pois que o valor da receita bruta, o total omitido, não condiz com o conceito de lucro, para fins de definição da base de cálculo do imposto de renda.

Resta claro que a legislação revogada (artigos 43 e 44 da Lei nr. 8.541/92), ao determinar fosse 100% da receita bruta omitida tomada como base de cálculo do tributo, impunha verdadeira penalidade ao sujeito passivo, o que é confirmado pela inserção de tais dispositivos no Capítulo II do Título IV daquela Lei, intitulado “PENALIDADES”.



Tratando-se de norma de caráter nitidamente penalizante, sua revogação a partir de 01.01.96, nos leva ao mandamento contido nos artigos 106 e 112 do CTN, impondo-se a aplicação retroativa da norma mais benigna, de maneira a alcançar os atos não definitivamente julgados."

Da mesma forma, é o entendimento da Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme se pode verificar do Acórdão nº. 103-19.796, da lavra da Ilustre Relatora, Dra. Sandra Maria Dias Nunes, que assim se expressou:

"Contudo, a norma jurídica contraria o conceito de renda estatuído no art. 43 do Código Tributário Nacional bem como a base de cálculo do imposto – o montante real, presumido ou arbitrado (art. 44). Ora, a lei autoriza tributar o lucro e não o total da receita omitida. É certo que as infrações constatadas configuram hipótese de omissão de receita e o fato de ter optado por um regime simplificado e favorecido não a exime de documentar as operações que intervier.

Assim, a despeito da existência de omissão de receita, a tributação não pode recair sobre a receita, mas sobre o lucro auferido com esta receita, uma vez inaplicável o art. 43 da Lei nr. 8.541/92 às empresas tributadas com base no lucro presumido. Desta forma, deve ser excluída a exigência do imposto de renda pessoa jurídica, bem como a tributação reflexa de fonte, por incorreto o fundamento legal da exigência e as bases de cálculo desses impostos."

Também, a 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao analisar a questão posta nos presentes autos, entendeu pela não aplicação do referido dispositivo, ficando a decisão assim ementada:

"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.

Recurso Especial do contribuinte conhecido e provido."

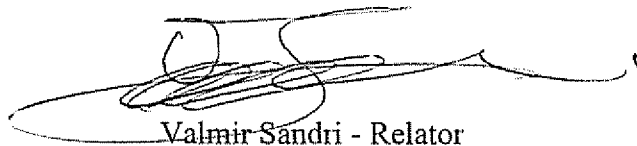
Portanto, ante jurisprudência desta Corte que exonera o contribuinte da exigência consubstanciada com base nos arts. 43 e 44 da Lei nº. 8.541/92, não há como pretender exigir da ora Recorrente o IRPJ, e por conseguinte as exigências dele decorrente (IRRF e CSLL), com base nos mesmos dispositivos legais.

Quanto à exclusão pela decisão recorrida da base de cálculo do PIS e da COFINS no mês de janeiro/95, da importância de R\$ 200.000,00, mencionadas no recurso especial da Fazenda Nacional, não o conheço nessa parte, posto que a mesma não logrou êxito

em comprovar a divergência jurisprudencial no que tange a esta questão, pelo que deve ser mantida a decisão recorrida nesta parte.

Ante o acima exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke extending to the right.

Valmir Sandri - Relator

A handwritten signature in black ink, featuring a large loop and a long horizontal stroke extending to the right.

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

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

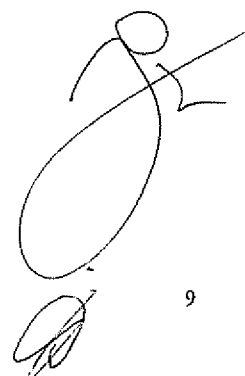
§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida

§ 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 492/94 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 492/94 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 lançou contra a Interessada tributos calculados sobre a integralidade das receitas não oferecidas à tributação naquele ano-calendário.

Em que pesem as razões do ilustre Relator 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 o lançamento deve ser mantido, 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 deve ser tributada em separado do resultado, de forma definitiva; 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); (iv) e, por conseguinte, 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, ainda; (v) 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 n. 8.541/1992, com a redação dada pela Medida Provisória n. 492/1994, combinada com a quebra

de isonomia e da sistemática que instrui a apuração do lucro/base de cálculo da CSLL e o conflito entre os conceitos de receita e lucro, permitiria a aplicação da retroatividade benigna à hipótese (CTN, art. 106, II), em vista da revogação dos citados dispositivos legais pelo art. 36, IV da Lei nº 9.249/95.

Contudo, recentemente, esse Colegiado modificou o entendimento acerca do caráter penal das normas em comento, 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. 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.

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 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.

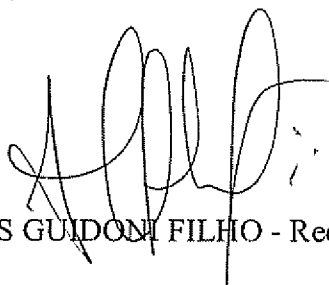
Em relação à Contribuição Social, por força do art. 195, § 6º, da Constituição Federal, deve-se observar o prazo nonagesimal, de tal sorte que mantenho as exigências lançadas a partir de agosto de 1994.

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 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 nº 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 dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional nessa parte.



ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Redator Designado

