



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 13889.000566/69-67  
Recurso nº : RP/103-129.506  
Matéria : IRPJ e OUTROS  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes  
Interessado : ANTÔNIO M.M. DA SILVA & IRMÃOS LTDA.  
Sessão de : 14 de março de 2005  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO - IRPJ e IRF - A forma de tributação instituída pelos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 alcançava tão-somente as pessoas jurídicas que declaravam o imposto com base no lucro real, sendo o tratamento estendido para as demais formas de tributação a partir da eficácia da MP nº 492/94, ou seja, a partir de 1º/01/1995, por força do disposto no art. 150, III, "b", da Constituição Federal.



IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92, ALTERADO PELA LEI Nº 9.064/95 E REVOGADO PELA LEI Nº 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 negado.

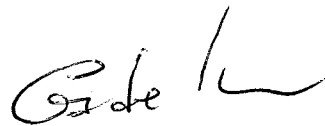
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Primeira Turma 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 Carlos Alberto Gonçalves Nunes (Relator), Marcos Vinícius Neder de Lima e José Clóvis Alves que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello.

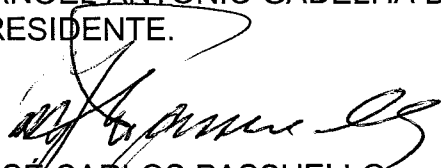
Rcs/mgga



Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE.



JOSÉ CARLOS PASSUELLO  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 22 AGO 2005

Participaram ainda do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VÍCTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

Recurso nº : RP/103-129.506  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes  
Interessado : ANTÔNIO M.M. DA SILVA & IRMÃOS LTDA.

## RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, por seu douto Procurador junto à Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com fundamento no artigo 5º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, recorre a este Colegiado (fls. 1246/1260) contra o Acórdão nº 103-21.031, de 18 de setembro de 2002 (fls. 1231), que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso do contribuinte para excluir as exigências IRPJ, IRF e da CSLL, bem como excluir a exigência da contribuição ao PIS/Faturamento no período de 01/10/95 a 31/12/95.

O recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional alcança o IRPJ, IRF e CSLL.

O aresto recorrido, na matéria objeto do recurso, tem a seguinte ementa:

"IRPJ/IRRF - OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO. - Às empresas tributadas com base no lucro presumido no ano calendário de 1995, são inaplicáveis as normas contidas nos artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/92, tendo em vista que estes dispositivos alcançam, exclusivamente, aos contribuintes tributados com base no lucro real.

CSLL - Não pode a sua exigência constituir-se em 10 (dez) vezes mais do que o previsto na lei de regência sob o nº 7.689/88, instituidora da referida contribuição.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS - Cancelados os créditos do período de 01/10 a 31/12/95 em razão da revisão de ofício determinada pela IN/SRF nº 006, de 19/01/2000.

Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

COFINS - Comprovada a omissão de receita, prevalecem os lançamentos tidos como reflexos calculados sobre o valor subtraído ao crivo da respectiva incidência, pois cada exação tem hipótese de incidência diversa e materializa-se através de fatos geradores distintos do IRPJ.”

O ilustre Procurador da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara foi intimado do referido aresto em 09/12/2002 (fls. 1245), e, na mesma data (fls. 1246), apresentou o seu recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A Douta Procuradoria apresentou como paradigmas os Acórdãos nºs 107-06.382, de 22/08/2001, por cópia às fls. 1274/1300, reportando-se ainda ao Ac.105-13.283, por cópia às fls. 1261/1273, tendo o ilustre Presidente da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo Despacho nº 103-0.107/2004 (fls.1301/1303), reconhecido a ocorrência de dissídio jurisprudencial apenas entre o aresto recorrido e o 107-06.382, dando seguimento ao recurso de divergência para este Colegiado. Nesse despacho, o ilustre Presidente entendeu despidendo o Ac. nº 105-13.283 para caracterizar o dissídio, uma vez que a divergência já estava suficientemente configurada pelo aresto da Sétima Câmara. No seu entender, segundo o § 2º do art. 33 do já citado Regimento Interno, basta que o dissenso esteja comprovado com uma decisão divergente, para que o Colegiado possa apreciar o recurso.

Não houve agravo da recorrente, relativamente ao não reconhecimento do dissídio entre o acórdão da Terceira Câmara, objeto do recurso, e o Ac. nº 105-13.283.

O acórdão paradigma, na parte em que diverge do aresto recorrido, está assim ementado:

“IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - ANO-CALENDÁRIO DE 1994 - Improcede a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, calculada com base em receita omitida pela pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92. A norma legal que deu nova redação aos citados artigos, somente tem eficácia a partir do ano de 1995. IRPJ – LUCRO PRESUMIDO –OMISSÃO DE RECEITAS – ANO CALENDÁRIO DE 1994 – Improcede a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, calculada com base em receita omitida pela pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por

Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

fundamento legal os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92. A norma legal que deu nova redação aos citados artigos, somente tem eficácia a partir do ano de 1995”

.....” omissis”.....

“COFINS - PERÍODO DE JUNHO/94 A AGOSTO/95 - OMISSÃO DE RECEITAS - Comprovada nos autos omissão de receitas, justifica-se o lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social que incide sobre o faturamento da empresa.”

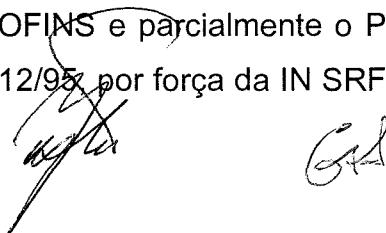
.....” omissis”.....

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - AGOSTO/95 - Em se tratando de lançamento decorrente, mantida a tributação do procedimento principal, deve-se dar a esse o mesmo destino.”

O dissenso submetido a este Colegiado pode ser assim resumido: Câmara entendeu que os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, que dispunham sobre o tratamento tributário referente a omissão de receitas, em sua redação original, não alcançavam as empresas que declaravam o imposto pelo lucro presumido, e que a MP nº 492, de 05/05/94 (DOU de 06/05/94) não teria eficácia no ano-calendário de 1995, exercício de 1996, e por essa razão afastou a exigência do IRPJ e IRF.

O relator, no voto condutor do aresto entendeu que estava caracterizada a omissão de receitas pelo fato de ter a recorrente omitido os registros contábeis e fiscais das compras realizadas, não acolhendo, portanto as razões recursais. No entanto, entendeu que, em que pese tal fato, assistia razão à recorrente no tocante à forma de tributação adotada no lançamento tributário para o IRPJ e o Imposto de Renda na Fonte, relativamente à aplicabilidade da presunção de omissão de receita para o lucro presumido, haja vista que efetivamente são inaplicáveis os dispositivos da Lei nº 8.541/92, arts. 43 e 44, às pessoas jurídicas optantes por tal modalidade de tributação.

Assim, considerando que o PIS, COFINS E CSLL têm bases de cálculo diferentes, o tratamento seria diferenciado. Manteve a COFINS e parcialmente o PIS, cancelando a sua exigência no período de 01/10/95 a 31/12/95, por força da IN SRF nº



Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

6, de 19/01/2000, e cancelou a exigência da CSLL por duplo fundamento: o primeiro, igual ao que afastou o lançamento do Imposto de Renda e do IRF e, o segundo, pelo fato de que a imputação de 100% (cem por cento) afronta o art. 43 do CTN, não podendo a sua exigência constituir-se em 10 (dez) vezes mais do que o previsto na lei de regência sob nº 7.689/88 (não revogada)- instituidora da referida contribuição.

A douta Procuradoria, em resumida síntese, após analisar os acordãos recorrido e paradigma, bem como os respectivos votos condutores, sustenta a divergência entre os arestos, relativamente ao IRPJ, IRF e CSLL. A seguir, assevera que o entendimento do acórdão guerreado, no sentido de que a MP 492/94 somente teria eficácia a partir do ano-calendário de 1996, decorre do fato de ter sido ela continuamente reeditada, e apenas convertida em lei no ano de 1995 (Lei nº 9.064/95), tendo, portanto, eficácia somente durante o prazo de 30 (trinta) dias, constitucionalmente previsto para que o Congresso Nacional se manifeste sobre a sua validade. Essa premissa estaria em desacordo com o RE-275671/MG, "in" DJ 06/10/00, p.101, segundo o qual não perde eficácia a medida provisória, com força de lei não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias.

A Fazenda Nacional sustenta também a constitucionalidade e legalidade da MP 492/94 que dispõe apenas sobre uma forma de tributação de receitas omitidas, forma esta que nada tem de inovador, posto que a tributação integral e em separado das receitas omitidas de quem declara o tributo com base no lucro real é algo que já estava previsto nos arts. 180 e 181 do RIR/80, em seus arts. 180 e 181, citando e transcrevendo a ementa do Ac. 101-78.772, tratamento esse que a medida provisória em comento estendeu para o lucro presumido. Nada há no ordenamento jurídico que o legislador assim proceda, havendo, inclusive, autorização no art. 44 do CTN para tanto.

O sujeito passivo teve ciência do aresto recorrido e do recurso especial, em 15/07/2004 (fls.1306), e apresentou, em 29/07/2004 (1307/1337), suas contra-razões em que sustenta a improcedência do recurso especial.

Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

A empresa reporta-se a Ac. nº 108-06.018, de 23 de fevereiro de 2000, segundo o qual "A tributação em separado prevista nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 tem natureza de penalidade, aplicando-se retroativamente o artigo 36 da Lei nº 9.249/95, que os revogou. Em conseqüência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deve ser afastada sua aplicação, excluindo-se do lançamento aquilo que constitui acréscimo penal. Cita também os Ac. 108-06.298, de 18/04/2002, 103-20.793, 108-06.166 e 108-06.834, de 23/01/2002, e ensinamentos da Doutrina em prol de suas razões.

Contesta também o IRF de que descabe o IRF quando os valores omitidos não foram entregues aos sócios ou dirigentes, mas utilizados, segundo a fiscalização para pagamento das compras omitidas. Insurge-se também contra a aplicação do disposto no art. 228, parágrafo único, do RIR/94, por falta de previsão legal, o que somente teria lugar a partir de 01/01/1997, com o advento da Lei nº 9.430/96. Não havendo suporte legal para a aplicação do art. 40 da referida lei ao ano de 1995, o lançamento estaria natimorto. Cita jurisprudência administrativa nesse sentido.

Os argumentos apresentados para o Imposto de Renda são válidos para a CSLL porque, como assevera o parágrafo único do art. 6º da Lei nº 7.689/88, aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do Imposto de Renda. Diz, outrossim, que a tributação alicerçada em 100% sobre a base de cálculo da exação, numa verdadeira afronta aos mais comezinhos princípios do direito. Segundo essa lei, a base de cálculo deveria ser de 10% da receita bruta sobre a qual, no ano de 1995, incidiria a alíquota de 10%. Dez por cento de dez por cento é um por cento, conclui.

É o relatório.



Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

## VOTO VENCIDO

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

O recurso da Fazenda Nacional está previsto no inciso II do artigo 5º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, guardando observância do prazo de 15 (quinze) dias para sua interposição, estabelecido no artigo 7º, do mesmo regimento.

As contra-razões do sujeito passivo tem guarida no artigo 8º, do mencionado Regimento, e foi interposto no prazo ali previsto.

Tomo conhecimento do recurso da Douta Procuradoria e das contra-razões do sujeito passivo.

Inicialmente, cabe consignar que a empresa não embargou o referido aresto, nem dele recorreu na parte em que restou confirmada a ocorrência de omissão de receita, fato que, inclusive, ensejou fundamento para a manutenção do PIS, em parte, e da COFINS.

Sob esse aspecto também é bom registrar, com o intuito de bem esclarecer os fatos, que a fiscalização de posse de relação de notas fiscais de fornecedores da fiscalizada que não constavam do seu livro Registro de Entradas e de comprovação da efetividade dos pagamentos aos fornecedores, intimou o contribuinte a comprovar a origem dos recursos e a fiscalizada, em resposta, disse ser cheques de terceiros, tickets alimentação ou pagamentos em dinheiro, mas que não sabia a existência de tais comprovantes de pagamentos, ou se deixaram de ser lançados por lapso ou falta de organização dos funcionários responsáveis pelo setor. E nenhuma prova disso apresentou ao fisco.

Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

A presunção comum, simples, ou “de hominis” pode ser usada como meio de prova. O Código de Processo Civil, em seu artigo 332, admite essa prova.

Como ensina Moacir Amaral Santos, em suas Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, Editora Max Limonad, 1962, 2º vol., pág. 395, as presunções devem ser “graves, precisas e concordantes: graves, isto é, geradoras de probabilidade com eficácia de criar convicção; precisas, no sentido de se não prestarem a dúvidas ou contradições lógicas; concordantes, ou sejam convergentes para o mesmo resultado.”

No caso concreto, as ilações extraídas do fato conhecido são graves, concordantes e precisas, não ensejando conclusões antípodas.

O contribuinte adquiriu mercadorias, liquidou as obrigações e não comprova a origem dos recursos. A conclusão lógica é de que os recursos foram omitidos à escrituração. A empresa, mesmo declarando com base no lucro presumido estava obrigada a manter a escrituração do livro Caixa, salvo se mantivesse escrituração contábil nos termos da legislação comercial (Art. 18 da Lei nº 8.541/92).

Então, não se pode dizer que o lançamento foi feito com base na presunção legal de desvio de receitas de que trata o art. 40 da Lei nº 9.430/96 (art. 228 do RIR/94), simplesmente porque o dispositivo legal ou regulamentar correspondente sequer foi perfilhado no enquadramento legal do auto de infração de fls.3.

Prestados esses esclarecimentos passo ao exame dos fundamentos do aresto recorrido.

O ilustre relator baseou a sua convicção em excerto do voto proferido pelo Conselheiro Neicyr de Almeida, ao ensejo do julgamento do Recurso nº 121.731 (Acórdão 103-20.361, de 16/08/2000) aplicável ao caso sob julgamento e que foi por ele transcrito (fls.1239 a 1241).

Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

Só que em nenhum momento os fundamentos apresentados pelo Conselheiro Neicyr, naquela oportunidade, autoriza a conclusão de que a MP nº 492/94 não teria aplicação ao ano-calendário de 1995, de que tratam os autos. Ao contrário. A leitura dos dois últimos parágrafos do voto transcrito mostra o equívoco.

“A Medida Provisória n.º 492 e suas reedições, sob os números 520, de 03.06.94, 544, de 01.07.94, 568, de 02.08.94, 599, de 01.09.94, 638, de 29.09.94, 680, de 27.10.94, 729, de 25.11.94 e 783, de 23.12.94 e das demais editadas até o mês de maio de 1995, foram recepcionadas pela Lei n.º 9.064, de 20.06.95, mantido, de forma incólume, os seus comandos anteriores.

Ora, o fato gerador do imposto de renda somente se completa e se caracteriza ao final do respectivo período, ou seja, em 31 de dezembro. Esta é a melhor inteligência doutrinária de que se retira da matéria dos julgados do STF (RE n.º 104.259 RTJ 115/1.336, RE 197.790-6 / MG., de 19.02.97). Sua exigibilidade ocorre, pois, tão-só, no exercício seguinte à data da edição da M.P., e não retroativamente.”

O que se confirma pela ementa do mencionado Ac. nº 103.20.361, de 16/08/2000:

“IRPJ - IR-FONTE - LUCRO PRESUMIDO - ARTIGOS 43 E 44 DA LEI N.º 8.541/92 - OMISSÃO DE RECEITA - IMPERTINÊNCIA DA BASE LEGAL ERIGIDA - LANÇAMENTO INSUBSISTENTE - No regime da lei n.º 8.541/92, por falta de permissivo legal aplicável à espécie, a omissão de receita havida nas empresas sujeitas à forma de apuração com base no lucro presumido há de estar submissa, até o ano-calendário de 1994, ao artigo 6º da Lei n.º 6.468/77 - matriz legal do artigo 396 do RIR/80, quando, a partir do ano-calendário de 1995 adquiriu eficácia impositiva o artigo 3º da Medida Provisória n.º 492, de 05.05.94 (DOU de 06.05.94).”

Aliás, esse é o entendimento das diversas Câmaras deste Colegiado, como fazem certo os Ac. CSRF/01- nº 03.776, de 18/02/2002; 105-13.291, de 13/09/2000; 108-06.125, de 06/06/2000; 107-07.708, de 07/07/2004; 108-06.197, de 16/08/2000; 105-12.971, de 21/10/1999; 107-05.871, de 27/01/2000; 107-06.140, de 06/12/2000; 107-07.863, de 11/11/2004; 107-05.586, de 26/01/2000 e 107-05.849, de 25/01/2000, dentre muitos outros, inclusive o Acórdão 103-20.361, de 16/08/2000.

Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

Peço vênia aos meus pares e quem mais discorde desta posição para reiterar as razões que me conduziram a esse entendimento, no voto condutor do Ac. 107-05.849, de 25/01/2000, proferido no julgamento do Recurso nº 120.528:

“Todavia, é inconteste que a empresa declarava o imposto com base no lucro presumido, tendo a fiscalização e o julgador reconhecido esse fato.

Em face disso, não tem aplicação ao ano calendário de 1994 o disposto no artigo 3º da Medida Provisória nº 492/94, preceptivo que estendeu o tratamento instituído pela Lei nº 8.541/92, em seus arts. 43 e 44, a todas as formas de tributação das pessoas jurídicas (lucro real, presumido ou arbitrado), antes aplicável apenas ao regime de tributação com base no lucro real. Em sua redação original, o art. 43 da mencionada lei não previa a tributação com base no lucro presumido.

Essa disposição somente passou a ter eficácia jurídica a partir do ano de 1995, em face do disposto nos arts. 150, III, “a” e “b”, da Constituição Federal, e no art. 104 do Código Tributário Nacional, que vedam a cobrança de impostos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, e que remetem a cobrança para o exercício financeiro seguinte àquele em que a lei tenha sido publicada.

A matéria não é nova, já tendo sido enfrentada por esta Câmara em julgados anteriores e no sentido do presente voto, como faz certo o Acórdão nº 107-05.069, de 02/06/98, em que o relator, Dr. Paulo Roberto Cortez demonstrou à sociedade a impossibilidade de aplicação da nova modalidade de tributação anteriormente ao ano calendário de 1995.

Do exposto se infere que o lançamento do imposto de renda e dos lançamentos reflexos referentes ao Pis-Repique e ao Imposto de Renda na Fonte, relativamente ao ano calendário de 1994, não podem prosperar.”

E também peço vênia para discordar do aresto no que se refere à base de cálculo da CSLL ali adotada, ante a literalidade do § 1º do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, cuja redação não foi alterada sequer pela MP nº 492/94, ao afirmar 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,

Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

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.

Confira-se:

Lei nº 8.541, de 23/12/92:

"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."

Medida Provisória 492, de 05.05.1994:

"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:

§ 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 (...)"

Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

No entanto, a exigência não se sustenta no período anterior a 05/08/94, face ao princípio da anterioridade mitigada de que trata o § 6º do art. 195, da Constituição Federal, uma vez que a MP nº 492, de 05/08/94, foi publicada no dia 06/05/94.

Relativamente à questão do caráter penalizante da Medida Provisória nº 492/94 e conseqüente aplicação do disposto no art. 106, II, do Código Tributário ao caso, já tive a oportunidade de manifestar a minha convicção contrária a essa pretensão, em julgados da Sétima Câmara e nesta Turma da Câmara Superior, na linha desenvolvida pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, com o quê reconheço a procedência parcial do seu recurso, razão pela qual voto no sentido de se restabelecer o lançamento do IRPJ e do IRF, e, em parte, a CSLL, todos com base em 100% da omissão de receitas apurada.

Em resumo:

A forma de tributação instituída pelos arts.43 e 44 da Lei nº 8.541/92 alcançava tão-somente as pessoas jurídicas que declaravam o imposto com base no lucro real, sendo o tratamento estendido para as demais formas de tributação a partir da eficácia da MP nº 492/94, ou seja, a partir de 1º/01/1995, por força do disposto no art. 150, III, "b, da Constituição Federal.

Reconhecida, no processo principal, a ocorrência do fato econômico consistente em omissão de receitas, com repercussão na fonte, é de se manter a tributação reflexa consubstanciada na decisão recorrida.

Em se tratando de contribuição calculada com base em omissão de receita apurada juntamente com imposto de renda da pessoa jurídica, o lançamento para cobrança da CSLL deve ser consentânea com o ali decidido, em relação ao imposto, ressalvadas as situações especiais que recomendem tratamento diferenciado. Assim, declarando a empresa pelo lucro presumido, o lançamento da Contribuição

Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

Social, fundamentada no art. 43 da Lei nº 8.541/92, não pode prosperar no período anterior a 05/08/94, face ao princípio da anterioridade mitigada de que trata o § 6º do art. 195, da Constituição Federal, mas a base de cálculo é de 10% (dez por cento) da omissão..

Na esteira dessas considerações, dou provimento parcial ao recurso da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional para restabelecer o IRPJ, o IRF e a CSSL, esta a partir de 05/08/1994.

Brasília (DF), em 14 de março de 2005.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES



Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Redator designado.

Tendo ouvido atentamente o relatório e voto do Ilustre Conselheiro Relator, Dr. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, identifiquei divergência no entendimento da matéria sob exame.

A despeito do judicioso voto que conduzia ao provimento ao recurso da Douta Fazenda Nacional, ousou dele divergir, na esteira de manifestações e votações anteriores, na trilha da corrente dominante neste Colegiado.

O bem elaborado relatório esclareceu que se trata de exigência relativas ao IRPJ, CSLL e IRFonte que foram canceladas sob unanimidade pela decisão da 3ª Câmara consubstanciada no Acórdão nº 103-21.031.

A ementa da decisão recorrida, no que interessa, foi assim formalizada:

*“IRPJ / IRRF – OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO. –às empresas tributadas com base no lucro presumido no ano calendário de 1995, são inaplicáveis as normas contidas nos artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/92, tendo em vista que estes dispositivos alcançam, exclusivamente, aos contribuintes tributados com base no lucro real. CSLL – Não pode a exigência constituir-se em 10 (dez) vezes mais do que o previsto na lei de regência sob o nº 7.689/88, instituidora da referida contribuição (...).”*

A matéria já foi discutida nesta Câmara Superior por ocasião do julgamento do Recurso Especial 108-128.038, quando foi produzido o Acórdão nº CSRF/01-05.065, assim reproduzida a decisão e ementa no site [www.conselhos.fazenda.gov.br](http://www.conselhos.fazenda.gov.br):

Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

**Número do Recurso: 108-128038**

Turma: **PRIMEIRA TURMA**

Número do Processo: **10940.000912/99-83**

Tipo do Recurso: **RECURSO DO PROCURADOR/RECURSO DE DIVERGÊNCIA**

Matéria: **IRPJ E OUTROS**

Recorrente: **DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS DAL SANTO LTDA.**

Interessado(a): **FAZENDA NACIONAL**

Data da Sessão: **10/08/2004 15:30:00**

Relator(a): **José Clóvis Alves**

Acórdão: **CSRF/01-05.065**

Decisão: **OUTROS - OUTROS**

Texto da Decisão: (...) e, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial do contribuinte. Vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves (Relator), Antonio de Freitas Dutra, José Ribamar Barros Penha, Marcos Vinícius Neder de Lima e Carlos Alberto Gonçalves Nunes que deram provimento parcial ao recurso, para cancelar o IR-FONTE. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello. O Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias acompanhou o Conselheiro Designado pelas suas conclusões.

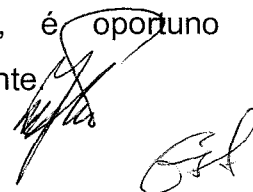
Ementa: (...)

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 provido.

Considerando-se tratar-se da mesma matéria, é oportuno a manutenção dos argumentos então expendidos, que reproduzo adiante



Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

Trata-se, como informado no relatório, de tributação com base no lucro presumido com base nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, revogada pelo artigo 36 da Lei nº 9.249/95.

A discussão se limita à legislação aplicável ao caso.

Os fatos imputados ocorreram em 1995.

Na mesma sessão, fui também designado para redigir o voto vencedor quando do julgamento do recurso nº 132459, em que se apreciou a aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 diante de dois aspectos importantes, quais sejam, a sua revogação e sua forte característica penalizante.

A matéria, envolvendo o lucro presumido, foi discutida pela primeira vez nesta Câmara Superior no recurso nº RD/107-0.214, processo nº 13924.000190/98-27, julgado na sessão de 14 de abril de 2003, conforme Acórdão CSRF/01-04.477, do qual fui relator.

A jurisprudência, desde então se inclinou pelo afastamento da tributação com base no lucro presumido desde que capitulada nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, inclusive com relação ao Imposto de Renda na Fonte.

Alguns pontos são incontroversos: a) que a Lei nº 8.541/92 somente se aplicava à modalidade de tributação com base no lucro real, pelos seus artigos 43 e 44; b) que o artigo 3º da Lei nº 9.064/95<sup>1</sup> (DOU 21.06.95, pág. 9.017/8) alterou os artigos

---

<sup>1</sup> LEI 9.064 DE 20/06/1995 - DOU 21/06/1995

Dá Nova Redação a Dispositivos das Leis ns. 8.849, de 28 de janeiro de 1994, e 8.541, de 23 de dezembro de 1992, que alteram a Legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza, e dá outras providências.

ART.3 - Os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 43 .....

§ 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 incidente sobre a omissão serão definitivos.

(...)

Art. 44 .....

(...)

(Transcritos apenas os termos que interessam ao processo).



Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

43 e 44 da Lei nº 8.541/92; c) que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 foram revogados pela Lei nº 9.249/95<sup>2</sup> (DOU 27.12.95).

Não se questiona, ainda, a existência de receita omitida, aceita tacitamente.

Resta saber se era possível a fiscalização tributar as receitas omitidas no ano de 1995, fazendo o tributo incidir sobre 100% da receita omitida, na sistemática do lucro presumido, como foi praticado no presente processo.

Os autos de infração foram lavrados após a vigência da Lei nº 9.249, portanto, após a revogação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, quando já se reinstituíra a modalidade de tributação com base no percentual estimado da receita.

Diante de tudo isso, a questão torna-se simples em sua formulação, mas não em seu deslinde.

Qual o percentual da receita omitida deve servir de base para a tributação, apoiada na modalidade de lucro presumido, no período de 1995? É o que deve ser colocado.

Por oportuno, transcrevo excertos daquele voto (Acórdão CSRF/01-04.477):

*“Início o desenvolvimento de minha convicção no fato objetivo de que a norma indutora do lançamento foi hostilizada desde a sua publicação, ora por se aplicar exclusivamente ao lucro real, conclusão tirada de interpretação integrada, ora por ter sido logo alterada e quase imediatamente revogada.*

---

<sup>2</sup> LEI 9.249 DE 26/12/1995 - DOU 27/12/1995

Altera a Legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e dá outras providências.

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

(...)

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

(...)

*Esses três fatos indicam sua clara inadequação e a inconformidade provocada por sua edição.*

*Desqualificada que foi, relativamente ao ano base de 1994, já por defeitos somente visualizados em processo de interpretação integrada, já encontra unanimidade neste Colegiado no sentido de não se aplicar às empresas que optaram pela tributação de seus resultados com base no lucro presumido, afastando os efeitos dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 para a situação mencionada.*

*Para o ano base de 1995, adveio a Lei nº 9.064/95 vindo alterar o art. 43 da Lei nº 8.541/92, em seu §. 2º, procurando estender ao lucro presumido e arbitrado o contido no caput do mesmo artigo. Combinando os textos, temos:*

*“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. (texto original)*

*(...)*

*§ 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 incidente sobre a omissão serão definitivos. (Redação dada pela Lei nº 9.064/95)”*

*Parecia que a alteração produzida tornava inquestionável a tributação integral da receita omitida, mesmo nos casos de adoção do lucro presumido.*

*Iniciou-se, porém, nova interpretação integrada e se verificou que o entendimento literal não se apresentava indiscutível.*

*Capitaneada pela 8ª Câmara, ganhou corpo a interpretação baseada na construção jurisprudencial que adotou a estrutura da Lei nº 8.541/92 para considerar a imposição contida no artigo 43, com contornos e características de penalidade.*

*Isso porque o artigo 43 integra o seu Capítulo II – Da Omissão de Receita, que integra o TÍTULO IV – Das Penalidades.*

*O raciocínio, apesar de aparentemente simplista, apresenta forte lógica no sentido de que, por integrar o Título IV, Das Penalidades, daria à exigência a natureza de penalidade ganhou corpo por diversas razões, além desse, outros de grande força motivadora. Um deles, que apanhou o sentido financeiro da exigência, constatou que se tratando de penalidade, não é*



*admitido cobrar o quantum sob a forma de imposto, porquanto inadequado ao fim de punir.*

*Trago, por necessário, o entendimento esposado pela 8ª Câmara, à unanimidade, contido no voto condutor do Acórdão nº 108-06.255, onde foi 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 nº 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”.

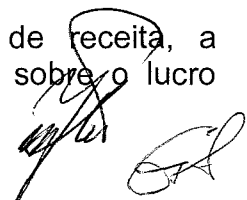
Tratando-se de norma de caráter nitidamente penalizante, sua revogação a partir de 01.01.96 nos leva ao mandamento contido nos artigos 106 e 112 do ctn, impondo-se a aplicação retroativa da norma mais benigna, de maneira a alcançar os atos não definitivamente julgados.”

*Vem, então, o entendimento adotado pela 3ª Câmara, completando o anterior, que dá entonação aos aspectos jurídicos vinculados ao conceito de lucro em confronto com o de receita, demonstrando a incoerência em se adotar como base impositiva a totalidade do faturamento.*

*O entendimento, à unanimidade, teve argumentos expressos no voto, da lavra da Ilustre Relatora, Dra. Sandra Maria Dias Nunes (Ac. 103-19.796):*

“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 nº 8.541/92 às empresas tributadas com base no lucro presumido. Dessa 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.”

*Isso sem contar com um terceiro argumento, segundo o qual o disposto no artigo 43 da Lei nº 8.541/92, cujo vício se manteve com o advento da Lei nº 9.604/95, fere o conceito básico que instrui o lucro presumido, segundo o qual a incidência se resume a uma parcela do faturamento, uma vez que os custos são estimados e previamente definidos pela autoridade legislativa.*

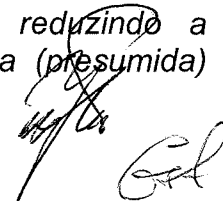
*Ou operações cuja receita está regularmente contabilizada apresentam custos diferenciados dela própria, se não for contabilizada?*

*Porque operações declaradas merecem um custo estimado e operações não declaradas devem ser consideradas como tendo custo zero?*

*Muitos ponderam que a tributação integral da receita omitida já é admitida na sistemática de lucro real e portanto, ampliar tal aplicação ao lucro presumido não é nenhum absurdo.*

*Concordo que tal procedimento vem sendo aceito com pouco questionamento quando a tributação ocorre pela sistemática de lucro real, mas tenho argumento que me convence de que isso é possível. É que, no lucro real, a apropriação de custos e receitas é acompanhada por um procedimento obrigatório e tecnicamente sofisticado de registro de documentos, conforme princípios e convenções contábeis, em cujo âmbito, não sendo possível atribuir à receita omitida os custos vinculados (específicos), admite-se que os custos tenham sido registrados, até porque o grande benefício fiscal que a omissão de receita propicia (principalmente na venda de bens ou mercadorias) está justamente na possibilidade de apropriar integralmente os custos, em valores significativamente maiores que os lucros da operação, omitindo a receita delas. Esse mecanismo torna aceitável a tributação integral da omissão da receita no lucro real.*

*Mas, na modalidade de lucro presumido, o grande benefício que o omitente de receitas (digamos de venda de bens e mercadorias) obtém não é o benefício de aproveitar os custos para abater os resultados de outras operações, mas apenas reduzindo a tributação sobre o montante da margem estimada (presumida) definida na legislação de regência.*



*E, para coibir um benefício que a omissão poderia trazer à empresa que omite receitas de redução de tributos sobre, digamos 8% para as empresas que comercializam mercadorias, o fisco disporia da prerrogativa de tributar 100% do mesmo valor, é sem dúvida estabelecer penalidade exacerbada e criar dispositivo desequilibrado em razão de seus efeitos. Isso sem questionarmos eventuais incidências sobre a distribuição existentes à época. E tudo gravado com 75% ou 150% de multa, dependendo do enquadramento fiscal.*

*Não há como não aceitar que dito mecanismo é de natureza claramente punitiva.*

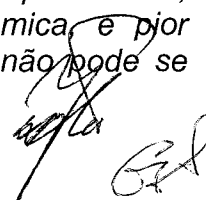
*Isso, sem falarmos na quebra de isonomia, princípio tão decantado no direito tributário, segundo o qual, iguais devem ter tratamento idêntico, e não há como querer alterar a base de aplicação do tributo apenas pelo fato de um contribuinte haver contabilizado determinada operação e outro, adotando a mesma forma de tributar, não a tenha. Se diferença existe entre ambos, certamente não será na essência da operação nem na sua base tributável, apenas estará no procedimento de ocultar a operação, o que será cominado com multa própria para a punição de tal procedimento, como dito.*

*Mas, em direito fiscal, não é admissível punir com tributo. Pune-se com multa.*

*O tributo deve ser neutro e isonômico diante dos mesmos fatos e circunstâncias, afirmativa extensível à base imponible.*

*E toda essa argumentação fica mais veemente quando se procura o motivo da revogação do artigo 43 da Lei nº 8.541/92. Isso teria ocorrido por sua inerente tentativa de quebra dos princípios apontados, por trazer no seu bojo penalidade disfarçada ou simplesmente por ter criado situação não isonômica inaceitável? Talvez decorra até de simples aperfeiçoamento tributário. Como não tenho a resposta emitida pela autoridade legislativa, tenho que me contentar com conclusões próprias e opiniões buscadas nos diversos julgados deste Colegiado.*

*Tudo, porém, conduz à aceitação de que, independentemente de possível falha de elaboração legislativa observável na Lei nº 8.541/92, a colocação do dispositivo no Título IV, das penalidades, não me parece ocasional nem apenas coincidência, porquanto a exação é carregada por forte dose de penalidade, pois pune de forma desproporcional e não isonômica, e pior ainda, usando a figura do tributo, instrumento que não pode se*



*prestar para isso. Mais, cumula, ainda, com multa de ofício. Seria a aplicação de penalidade sobre penalidade?*

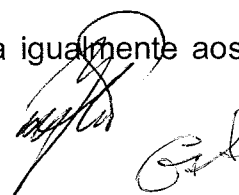
*Bem, um último questionamento, este em prol do amor ao debate. Sendo penalidade, ou, em melhor expressão, tendo características próprias de penalidade, a imposição definida pelo artigo 43 seria integralmente atingida ou se restringiria ao que, razoavelmente pode ser aceito como tributo, incidente sobre 8% da receita? Explico: sendo 100% da receita alcançada pela imposição (com características de penalidade), contra uma previsão legal de alcance sobre 8% nos casos de tributação normal, apenas 92% da tributação teria características de penalidade ou toda a exação?*

*Para este questionamento, fico sem definição, preferindo tratar o todo por sua principal característica, até porque, adentrar na dissociação de tais valores levaria a propor novo lançamento, procedimento proibido a esta instância administrativa, já que o provimento parcial não me parece solucionar a questão.*

*Concordo, porém, com a opinião do Ilustre Relator do voto condutor da decisão recorrida, que a simples colocação do artigo 43 no âmbito das penalidades não transforma a imposição nele tratada em penalidade, mas, convenhamos, tal imposição assume outras características, e muito fortes, próprias das penalidades e alheias ao conceito de tributo, que fazem com que se torne possível tratar a imposição como penalidade.*

*A conclusão prática disso é que, possuindo tais características punitivas a exação trazida no art. 43 da Lei nº 8.541/92, pode-se aplicar a retroatividade benigna contemplada no artigo 106, II, do Código Tributário Nacional, dando-se efeitos retroativos à revogação perpetrada pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249/95 para que a revogação venha atingir a norma punitiva na sua origem, exatamente no ponto da alteração efetuada pela Lei 9064/95. Como consequência, no ano de 1995 a receita omitida seria tributada com apuração do lucro presumido adotando-se os mesmos percentuais vigentes para tributação das demais receitas declaradas, em homenagem ao conceito de lucro e respeito ao princípio da isonomia. Porém, por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando inevitável o cancelamento da exigência como um todo.”*

Sem dúvida, todo o raciocínio desenvolvido se aplica igualmente aos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.



Processo nº : 13889.000566/99-67  
Acórdão nº : CSRF/01-05.202

Estende-se, ainda, à CSLL e ao IRFonte.

Assim, desnecessário examinar-se o equívoco na apuração da CSLL que, se não fosse cancelada pela aplicação da decorrência e extensão do raciocínio desenvolvido no presente voto, o seria pelos argumentos expendidos na decisão recorrida,

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer dos recursos, negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

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



José Carlos Passuello

