



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15374.001894/99-33
Recurso nº 144.469 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.513 – 1ª Turma
Sessão de 26 de janeiro de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente POWER CONSTRUÇÕES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1996

IRPJ E CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. ART. 43 DA LEI N. 8.541/92. LUCRO REAL. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. 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.

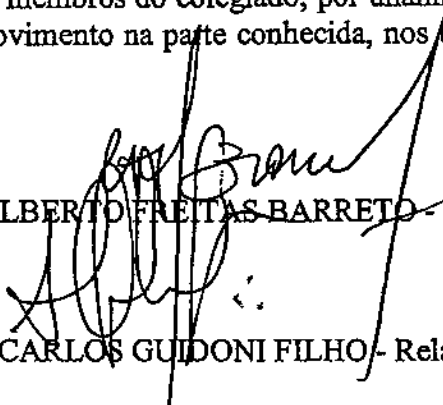
IRPJ E CSLL. OMISSÃO DE RECEITA TRIBUTADA EM SEPARADO DO RESULTADO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. IMPOSSIBILIDADE. Prejuízo fiscal e base de cálculo negativa acumulados em períodos anteriores devem ser compensados com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei. Não se admite, pois, a compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa com os valores das receitas omitidas quando tributadas em separado do resultado.

IRRF. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS. ART. 44 DA LEI N. 8.541/92. ALÍQUOTA DE 25%. CARÁTER PENAL. INEXISTÊNCIA. O art. 43 da Lei n. 8.541/92, quando prevê a tributação das receitas omitidas pelo IRRF, por presunção de distribuição de lucros aos sócios, à alíquota de 25%, não tem natureza de penalidade, ainda que no período base no qual o contribuinte tenha omitido a receita a alíquota do IRRF para o caso de distribuição regular de lucros aos sócios fosse menor. Trata-se de norma que define a alíquota do imposto incidente na fonte, no

caso específico da presunção de distribuição de lucros por omissão de receita. Inexiste, pois, previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna ao caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte o recurso para negar provimento na parte conhecida, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

EDITADO EM: 09 ABR 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa, Antonio Carlos Guidoni Filho, Leonardo de Andrade Couto, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias, João Carlos Lima Junior, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Com base no permissivo do art. 32, II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF n. 55/98, a Contribuinte interpõe recurso especial contra acórdão proferido pela antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

"OMISSÃO DE RECEITAS- LEI 8.541/92 O valor da receita omitida, no ano-calendário de 1995, era tributado em separado, à alíquota de 25%, não sendo computado na determinação do Lucro Real.

DESPESAS GLOSADAS- A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de despesas requer a prova documental hábil e idônea das respectivas operações e de sua vinculação às atividades da empresa.

IRRF- LEI Nº 8.541/92, ART. 44- A exclusão da tributação prevista no § 2º do art. 44 não alcança as omissões de receitas."

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, verbis:

"Contra a empresa Power Construções Ltda. foram lavrados Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano-calendário de 1995, e reflexos (Imposto de Renda Retido na Fonte, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social).



AS irregularidades de que foi acusada a empresa consistiram em: (1) omissão de receitas, (2) dedução indevida de despesa não necessárias, (3) dedução indevida de custos dos serviços sub-empregados sem a devida comprovação, (4) falta de adição ao lucro líquido de despesas indedutíveis, referentes a imposto de renda e depósitos judiciais, (5) compensação indevida de prejuízos por insuficiência de saldo, tend em vista a falta de apresentação do LALUR e (6) compensação indevida de prejuízos por inobservância do limite.

A empresa apresentou impugnação tempestiva, na qual não contesta a omissão de receitas, alegando ser decorrente de erro de digitação. Postula que sejam levados em conta os prejuízos fiscais acumulados na quantificação do IRPJ decorrente da omissão. Pondera, ainda, que tendo a diferença (omissão de receitas) resultado de erro de digitação, não tem cabimento presumir-se transferência para os sócios, o que impõe a nulidade do auto de infração de IRRF. Diz ter sido violado o dever de investigação.

Os demais itens estão assim contestados:

Dedução indevida de despesas não necessárias: Reafirma que foi violado o dever de investigação, que a fiscalização não perquiriu as causas dos desembolsos. Esclarece que as despesas se referem a almoços com representantes e fiscais de obras para as quais presta serviços, ou almoços para captação de clientes, conforme documentação que junta aos autos.

Glosa de custos dos serviços (sub-empregada) sem a devida comprovação: Diz estar juntando a documentação comprobatória.

Falta de adição ao lucro líquido de despesas indedutíveis IRPJ e depósitos judiciais: Esclarece que os depósitos judiciais não são de natureza tributária, mas trabalhista, sendo plena a dedutibilidade. E diz que não há razão para impugnar a glosa do IRPJ mensal pago, mas deve ser observada a compensação de prejuízos fiscais. Junta a documentação para comprovar os custos de serviços vendidos glosados em face da ausência de comprovação.

Compensação indevida de prejuízos por insuficiência de saldo: Alega que a não apresentação do LALUR não pode levar à desconsideração dos prejuízos fiscais, e junta o LALUR, onde se verifica a existência de saldo de prejuízos fiscais.

Compensação indevida de prejuízos por inobservância do limite: Diz que o limite de 30% se refere a prejuízo de exercícios anteriores, conforme precisos termos do art. 15 da Lei n. 9.065/1995, sendo plenamente compensáveis os prejuízos do próprio ano em curso. Como os prejuízos têm origem em 1994, quando vigorava a compensação integral, não pode a lei retroagir.



A 3ª Turma de Julgamento da DRJ do Rio de Janeiro julgou procedente em parte o lançamento, conforme Acórdão nº 5.219, de 16 de junho de 2004. As matérias tributáveis canceladas foram as correspondentes aos custos de serviços vendidos (sub-empregadas), para os quais foi trazida a comprovação, à glosa de compensação de prejuízos por insuficiência de saldo, decorrente da não apresentação do LALUR, e à parte das despesas indedutíveis não adicionadas, correspondentes aos depósitos judiciais, que a empresa demonstrou serem referentes a condenações trabalhistas.

Ciente da decisão em 21 de julho de 2004, a interessada interpôs recurso em 19 de agosto seguinte, conforme carimbo apostado a fl. 380.

Na petição recursal reedita as razões declinadas na impugnação quanto à inaplicabilidade dos artigos 43 e 44 de Lei nº 8.541/96 (sic), por força da retroatividade benigna, e quanto à inexistência de indícios de apropriação da receita pelos sócios, trazendo farta jurisprudência.

No que se refere à glosa de despesas operacionais não necessárias, minudencia explicações para justificar cada um dos valores glosados. Diz que o Acórdão recorrido não suscitou qualquer dúvida quanto à efetividade e razoabilidade das despesas, mantendo a glosa por considerar faltarem elementos probatórios que garantam a vinculação da despesa com a atividade da empresa. Acrescenta não ser possível produzir outras provas, só se houvesse gravações e filmagens dos almoços é que poderia produzir provas diretas."

No que interessa a essa instância recursal, nos limites do despacho de admissibilidade infra citado, o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário da Interessada por entender, quanto ao IRPJ e à CSLL, que "o auto de infração foi corretamente lavrado com base no artigo 43 da Lei n. 8.541/92, tributando em separado, à alíquota de 25%, as receitas omitidas" e, quanto ao IRRF, que "a inaplicabilidade prevista no § 2º do artigo 44 não alcança as omissões de receitas, restringindo-se às '... deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios'".

Consignou a D. Relatora, no voto condutor, que a farta jurisprudência mencionada nas razões do recurso voluntário (no sentido de que a revogação dos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541/92 pela Lei n. 9.249/95 teria efeitos retroativos) não é pertinente, por referir-se a contribuinte tributado pelo Lucro Real, enquanto os precedentes colacionados referiam-se a contribuintes optantes pelo Lucro Presumido. Declarou, ainda, não entender aplicável, ao caso, a retroatividade benigna, pois esta somente se aplica às normas que determinam a imposição de penalidades, o que não seria o caso dos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541/92.

Sustenta a Interessada divergência entre o acórdão recorrido e os seguintes acórdãos:

Quanto ao IRRF:

108-08.278, de 14 de abril de 2005, segundo o qual o art. 44 da Lei n. 8.541/92 foi revogado pelo art. 36 da Lei n. 9.249/95 e, devido ao seu caráter penal, a

revogação teria efeitos retroativos, à luz do art. 106, II, "c", do CTN; (sustenta a Interessada que referido entendimento também é sustentado nos acórdãos 108-07.812; 108-08.261);

CSRF/01-04.952, de 13 de abril de 2004, segundo o qual, em virtude da aplicação retroativa da revogação do art. 44, a alíquota do IRRF sobre a receita omitida deve ser limitada àquela vigente para a regular distribuição de lucros (sustenta a Interessada que referido entendimento também é sustentado nos acórdãos CSRF/01-05.152, 105-14.850, 105-14.861, 108-06.320 e 108-07.545);

Quanto ao IRPJ e à CSLL:

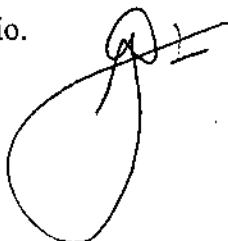
108-05.688, de 14 de abril de 1999, segundo o qual, no caso de contribuinte que apura o imposto de renda e a contribuição social pelo Lucro Real, se da inclusão da receita omitida não decorre aumento do lucro real apurado, mas apenas redução do prejuízo sofrido, a aplicação do disposto no art. 43 da Lei n. 8.541/92 tem nítido caráter penal, e, por isso, a sua revogação tem efeito retroativo (sustenta a Interessada que referido entendimento também é sustentado nos acórdãos CSRF/01-04.952, 105-14.850, 105-14.861, 105-15.484 e 108-07.545).

Com fundamento nas razões de referidos precedentes, pede a Interessada (a) sejam integralmente canceladas as exigências de IRPJ e CSLL reflexa, bem como de IRRF; ou, alternativamente, (b) seja admitida a compensação de prejuízos fiscais acumulados, relativamente ao IRPJ e a CSLL; e (c) seja determinada a redução da exigência de IRRF para a alíquota de 15%, vigente à época dos fatos para os casos de distribuição de lucros.

O recurso especial foi admitido pelo Sr. Presidente da Câmara *a quo* (Despacho n. 101-95.735, fls. 636/638), ante a configuração da alegada divergência jurisprudencial.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões (fls. 640/646).

É o relatório.



Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima, mas não merece ser conhecido na amplitude em que foi redigido o pedido.

As exigências de IRPJ e CSLL remanescentes incluem, além das quantias exigidas sobre as receitas omitidas com fundamento no art. 43 da Lei n. 8.541/92, outros valores em relação aos quais a Interessada não apresentou impugnação específica no recurso especial e, muito menos, demonstrou a necessária divergência jurisprudencial. Quanto ao IRPJ e à CSLL, pois, o pleito recursal será conhecido apenas no que tange a acusação de omissão de receitas.

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 IRPJ, CSLL e IRRF calculados sobre a integralidade das receitas não oferecidas à tributação naquele ano-calendário.

Sustenta a Interessada que a tributação pelo IRPJ e CSLL sobre a integralidade da receita omitida (em separado da apuração do lucro real), no caso de empresa que apura prejuízo fiscal/base de cálculo negativa no período da omissão de receita tem nítido caráter de penalidade. Isso porque, no caso da empresa que apura prejuízo, a apuração da receita omitida em conjunto com o resultado contábil/fiscal do contribuinte no respectivo período de apuração implicaria redução do estoque de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa para compensar em períodos subseqüentes ou em resultado positivo inferior ao valor da receita omitida; por sua vez, a redução do prejuízo ou a apuração de resultado positivo em valor inferior ao da própria receita omitida redundariam na inexistência de IRPJ e CSLL a lançar ou na apuração de IRPJ e CSLL em valores muito menores do que a exigência resultante da aplicação da regra contida no art. 43, § 2º da Lei n. 8.541/92 (com a redação dada pela MP 492/94).

Quanto ao IRRF, o caráter penal da norma residiria no fato de a alíquota de 25% prevista no art. 44 da Lei n. 8.541/92 (com a redação dada pela MP 492/94) seria mais elevada do que a alíquota do IRRF aplicável à distribuição de lucros no período da omissão da receita.

Tendo em vista o caráter de penalidade das normas em discussão, e o fato de elas terem sido revogadas pelo art. 36 da Lei n. 9.249/95, sustenta a Interessada ser de rigor a aplicação da retroatividade da norma que deixa de definir como infração ou comine penalidade menos severa a ato não definitivamente julgado, prevista no art. 106, II do CTN.

Em que pesem as razões da Interessada 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 n.º 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, principalmente; (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 contida 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 real/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 n.º 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 n.º 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-calandários 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-calandário 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 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."

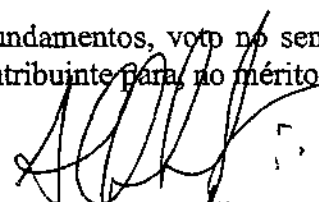
OMISSÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO SOBRE 100% DA RECEITA OMITIDA. IRPJ/CSLL E IRF. Os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 aplicam-se sobre os fatos geradores ocorridos em 1995 nas hipóteses de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado.

Improcedente, pois, o pedido de cancelamento do auto de infração de IRRF.

Quanto às exigências de IRPJ e CSLL (aplicação do art. 43 da Lei n. 8.541/92), embora esse caso não trate de contribuinte optante pelo lucro presumido, mas pelo lucro real, parece-me que o entendimento desse Colegiado sobre o tema é plenamente aplicável. O indicativo do caráter penal, no caso do contribuinte tributado pelo lucro presumido, é a relevante diferença entre a tributação da receita omitida em sua totalidade e a tributação de acordo com o percentual de presunção do lucro. No caso dos autos, a Interessada e os acórdãos paradigmas que fundamentam a pretensão recursal identificam o caráter penal da norma na diferença entre a tributação da receita omitida em sua totalidade (em separado do lucro real) e a tributação de que resultaria a inclusão de referida receita no resultado do período base. Nesse sentido, improcedentes também os pedidos de cancelamento dos autos de infração de IRPJ e CSLL.

Tendo em vista que prejuízo fiscal e base de cálculo negativa acumulados em períodos anteriores devem ser compensados com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei, improcedente também o pedido de admissão de compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa com os valores das receitas omitidas, posto que tais receitas devem ser tributadas em separado e de forma definitiva, nos expressos termos da lei em referência.

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso especial interposto pelo Contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.


Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator