



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

Processo nº 10293.001331/98-03
Recurso nº 105-132.747 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.006 – 1ª Turma
Sessão de 09 de março de 2009
Matéria IRPJ e OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAGALHÃES & SOBRINHOS LTDA.

Ementa: IR FONTE - LEI 8.541/92 - ART 44 - A incidência do IRRF sobre receitas omitidas prevista no referido dispositivo legal vigorou até 31.12.95. Tributo, a teor da definição contida no artigo 3º do CTN, não se confunde com penalidade, assim norma de hipotética de incidência tributária não pode ser equiparada a norma relativa a penalidade. A norma específica de IRRF sobre receita omitida se sobrepõe à norma geral relativa à matéria.

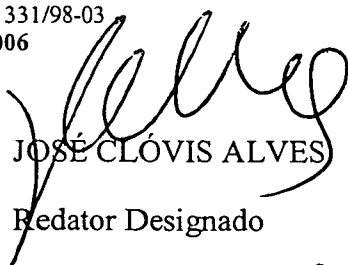
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: 1) Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial em relação ao ano-calendário de 1994, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Carlos Passuello (Relator) que negou provimento ao recurso. 2) Pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso especial em relação ao ano de 1995. Vencidos os Conselheiros José Carlos Passuello (Relator), Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Valmir Sandri (Substituto Convocado) e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que negou provimento ao recurso também quanto a este ano. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Clóvis Alves


CARLOS ALBERTO DE FREITAS BARRETO

Presidente





JOSE CLÓVIS ALVES
Redator Designado

Formalizado em: 01 SET 2009

Participaram, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Marcos Vinicius Neder de Lima, Antonio Praga, Adriana Gomes Rego, Nelson Lósso Filho.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 541 a 551), com arrimo no Art. 5º, I, do RI, face à decisão da 5ª Câmara consubstanciada no Acórdão nº 105-14.850, de 01.12.2004, assim ementado, na parte que interessa:

“IRF – RETROATIVIDADE BENIGNA – Deve ser excluído do lançamento o acréscimo penal previsto no art. 44 da Lei n. 8.541/92, por conta de sua revogação pelo art. 36, IV da Lei n. 9.249/95, permanecendo a tributação à alíquota de 15%, vigente nos anos de 1994 e 1995 para a regular distribuição de lucros (Lei n. 8.849/94, art. 2º e Lei n. 9.064/95, arts. 1º e 2º). Aplicação do art. 106, II, “c” do CTN..”

O recurso traz em seu item 30 o resumo do pedido: “30 – Assim, em vista de todos esses motivos, deve ser mantida a incidência do IRF consoante previsto no art. 44 da Lei 8.541/92.”.

Ainda, o fecho do recurso traz o pedido:

“32 – Assim, face ao exposto, requer a Fazenda Nacional seja dado provimento ao presente recurso, para reformar o r. acórdão recorrido, e mantida, em sua totalidade, a r. decisão proferida pela d. autoridade de primeira instância.”

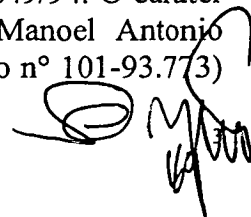
O seguimento ao recurso deu-se pelo Despacho Presi nº 105-258/2006, adstrito à matéria contestada – IRF, diante da constatação de quebra da unanimidade da decisão e possível inconformidade com o texto da lei, qual seja o artigo 44, II, da Lei nº 8.541/92.

A exigência foi formalizada diante da constatação pela fiscalização de que houve omissão de receitas caracterizada pela falta de contabilização da receita de juros cobrada dos alunos por ocasião do pagamento de mensalidades em atraso e mais, pela omissão de receitas caracterizada pela apuração de valores não escriturados nem declarados.

A decisão recorrida, após ajustar a base de cálculo mediante sua redução, determinou que a tributação na fonte devesse ser calculada à alíquota de 15% e não no percentual de 25% como constou do lançamento original (fls. 424).

A imposição inicial se deu na forma do artigo 44, da Lei nº 8.541/92 que foi revogado pela Lei nº 9.249/95, que veio dar novo tratamento às omissões de receitas.

O voto condutor da decisão recorrida apreciou a vigência do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, revogado que foi pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249/95, sendo que também o artigo 44 foi revogado pelo mesmo diploma legal, aditando, acerca do artigo 44, seu caráter penalizante, aplicando a alíquota de 15% mencionada no art. 2º, da Lei nº 8.849/94. O caráter penalizante foi demonstrado na tabela trazida em voto do Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias citando voto do Conselheiro Edison Pereira Rodrigues (Acórdão nº 101-93.773)



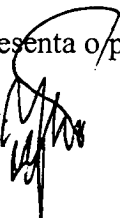
mediante a comparação entre a tributação procedida pelo imposto de renda na fonte dos lucros ou dividendos distribuídos e o mesmo tributo incidente sobre a omissão de receitas presumivelmente distribuída aos sócios ou acionistas. No voto está subjacente que o tributo somente teria a necessária característica de neutralidade se incidisse de forma harmônica sobre os lucros, não importando se regularmente distribuídos ou presumivelmente distribuídos em decorrência de omissão de receitas.

O recurso procura demonstrar que inexistente natureza penalizante na norma que serve tão somente tributar de forma explicitada na lei, mesmo que de forma diferenciada quanto aos lucros distribuídos. Afirma que a expressão *“tributação com caráter penalizante”*, se entendida ao pé da letra, é algo inteiramente sem sentido, pois o tributo não *“penaliza”* (na acepção encontrada no direito penal o contribuinte, não sanciona em função da prática do ato ilícito, porque não é essa a sua finalidade. Destaca que *“O tributo não se origina em função da ilicitude do ato que porventura foi praticado pelo contribuinte, mas de fato gerador que evidencia sua capacidade contributiva.”* (destaques no original). Menciona jurisprudência (Ac. 103-20.564) que entende em sentido contrário que entende não representar a imposição qualquer penalidade.

Em contra-razões a empresa perfilha jurisprudência e pede a manutenção da decisão recorrida.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o Relatório



Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso foi adequadamente acolhido, diante da quebra na unanimidade da decisão recorrida e possível afronta à lei.

A questão apresenta diversos aspectos que restaram tratadas no voto condutor da decisão recorrida de forma esparsa, cuja argumentação se desenvolveu relativamente aos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

São eles, principalmente os efeitos da revogação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 pela Lei nº 9.249/95, o efetivo tratamento diferenciado com relação aos lucros do período sob o enfoque do fato gerador do imposto de renda na fonte e a aplicação da Lei nº 8.849/94, buscando isonomia tributária entre as duas formas de distribuição de lucro, quais sejam aquela contabilmente reconhecida e aquele calcada na presunção de distribuição face à existência de omissão de receitas.

Quando da prolação da decisão recorrida, na qualidade de Conselheiro da 5ª Câmara, votei acompanhando o Relator e a corrente que restou vencedora tanto pelas razões expostas no seu voto quanto por outras que vinha adotando em votações contemporâneas, portanto, pelas conclusões.

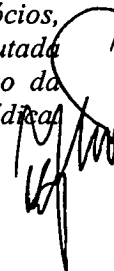
Vigia à época, a Lei nº 8.849/94, que em seu artigo 2º dispunha:

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

Portanto, os lucros e dividendos eram tributados na fonte à alíquota de 15%, admitida a sua tributação exclusiva.

Também vigente à época, já que os fatos ocorreram em 1994, o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 dispunha de forma especial a tributação pelo imposto de renda na fonte com relação aos valores decorrentes de presunção de distribuição aos sócios mediante a alíquota de 25%, *litteris*:

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 (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)



Esse dispositivo foi revogado pela Lei nº 9.249/95, pelo artigo 36, publicada em 27.12.1995 – DOU nº 247, pg. 22301 a 22304, com redação:

Art. 36 Ficam revogadas disposições em contrário, especialmente:

(...)

IV - os arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

(...)”

A jurisprudência formada à época entendia que efetivamente o tratamento diferenciado pela alíquota de 15% para os lucros apurados e distribuídos e de 25% para as omissões de receitas (é de se lembrar que por força do par. 2º do artigo 44, somente eram tributadas as importâncias que pudessem, por sua natureza, autorizar a presunção de transferência de recursos para o patrimônio dos sócios) conduzia ao raciocínio de que principalmente os lucros omitidos e encobertos por omissão de receitas, representava quebra de isonomia e portanto atribuía ao tributo características de verdadeira penalidade.

Para ilustrar o exame da decisão recorrida, transcrevo a tabela que compara as divergências da tributação na fonte sobre as modalidades de lucros contabilmente apurados e de lucros presumidamente distribuídos aos sócios em razão de omissão de receitas:

ORIGEM DO LUCRO DISTRIBUÍDO AO SÓCIO	ALÍQUOTA DO IRF			
	DL nº 2.065/83	ANO 1993	ANO 1994	ANO 1995
a) Redução indevida do lucro líquido	25%	25%	25%	35%
b) Distribuição regular do lucro	23% ou 25%	0%	15%	15%
c) Diferença (a – b)	2% ou 0%	25%	10%	20%
d) Variação (c : b)	8% ou 0%	infinita	67%	133%

Lembro aqui que a recorrente muito bem ressaltou a função diferenciada do tributo e da penalidade, mas lá deixou ela de considerar o importante diferencial financeiro no tratamento das duas situações comentadas.

Dessa forma, com a revogação do artigo 44, entendeu a jurisprudência que, pela forte conotação anti-isonômica entre as duas modalidades de lucros distribuídos, era aplicável o princípio da retroatividade benéfica e portanto a legislação revogada não se aplicaria e seria substituída pela lei geral que alcançava os lucros e dividendos.

Então, vigorando plenamente a Lei nº 8.849/94 com precisa previsão de incidência e alíquota declarada, deu-se validade a ela, mediante a determinação de sua aplicação.

Devo reconhecer que tantas eram as inconsistências contidas na Lei nº 8.541/92 que determinaram sua revogação fracionada até que suas normas não sobreviviam,



mercê de situações de conflito de vigência de leis e de quebra da técnica legislativa, que interpretá-la representou um emaranhado de combinações de textos legais e de escolhas lógicas que muito dificultaram o trabalho de sua aplicação.

Essa foi a jurisprudência que se consolidou nesta 1ª Turma:

Número do Recurso: 107-118961
Turma: PRIMEIRA TURMA
Número do Processo: 13924.000252/97-00
Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA
Matéria: IRPJ
Recorrente: AMADEU PEREIRA CONSTRUÇÕES LTDA.
Interessado(a): FAZENDA NACIONAL
Data da Sessão: 29/11/2004 15:30:00
Relator(a): José Henrique Longo
Acórdão: CSRF/01-05.152
Decisão: DPPQ - DAR PROVIMENTO PARCIAL PELO VOTO DE QUALIDADE
Texto da Decisão: Pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a alíquota do IR-FONTE para 15%. Vencidos os Conselheiros Dorival Padovan, José Carlos Passuello, Wilfrido Augusto Marques e Maria Goretti de Bulhões Carvalho que deram provimento integral ao recurso e Cândido Rodrigues Neuber, Márcio Machado Caldeira (Suplente convocado), José Ribamar Barros Penha e Carlos Alberto Gonçalves Nunes que negaram provimento ao recurso. Os Conselheiros Leila Maria Scherrer Leitão, José Clóvis Alves e Marcos Vinícius Neder de Lima acompanharam o Conselheiro Relator por força do disposto no art. 23 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Inteiro Teor do Acórdão



Ac CSRF 01-05152 - 107-118961.pdf

Ementa: IR-FONTE – LUCRO REAL – OMISSÃO DE RECEITAS – ANO DE 1994 - REVOGAÇÃO DO ART. 44 DA LEI 8541/92 – CARÁTER PENAL DO DISPOSITIVO – EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA – Levando em conta que o art. 44, da Lei 8541/92, impunha penalidade no caso de omissão de receita, e que o mesmo foi revogado pelo art. 36 da Lei 9249/95, deve ser obedecida a retroatividade benigna prevista no art. 106, "c", do CTN, para que incida a alíquota de 15% relativa à normal distribuição de lucro. Recurso parcialmente provido

Número do Recurso: 101-132459
Turma: PRIMEIRA TURMA
Número do Processo: 10875.003119/99-21
Tipo do Recurso: RECURSO DO PROCURADOR
Matéria: IRPJ E OUTROS
Recorrente: FAZENDA NACIONAL
Interessado(a): DENVER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Data da Sessão: 10/08/2004 09:30:00
Relator(a): José Clóvis Alves
Acórdão: CSRF/01-05.051
Decisão: NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA
Texto da Decisão: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. 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 integral ao recurso e os Conselheiros José Henrique Longo e Manoel Antônio Gadelha Dias que deram provimento parcial ao recurso para restabelecer a tributação do IR-FONTE à alíquota de 15%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello. O Conselheiro Dorival Padovan apresentará declaração de voto. Presentes ao julgamento o Senhor Procurador da Fazenda Nacional Dr. Sérgio de Moura e o advogado da recorrente Dr. Wilson Basso, OAB/SP nº 145532.

Inteiro Teor do Acórdão

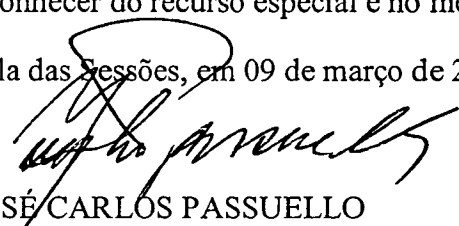


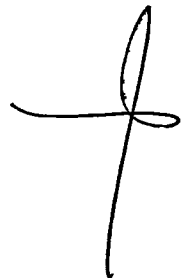
Ac CSRF 01-05051 - 101-132459.pdf

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

Por todas essas razões, se bem mais amplas que aquelas trazidas na decisão recorrida, voto por conhecer do recurso especial e no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 09 de março de 2009.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO



Voto Vencedor

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Redator Designado

Embora brilhante o voto do relator a maioria da 1ª Turma da CSRF não o acompanhou.

Antes de adentrar aos argumentos do voto saliento tratar-se de IRRF relativo a receita omitida por empresa tributada com base no lucro real.

Transcrevamos a legislação.

Lei 8.541/92

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. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

O argumento central do voto vencido é de que estaria dando tratamento desigual para a distribuição dos lucros aos sócios em virtude da Lei nº 8.849/94, que em seu artigo 2º dispunha:

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

Há um equívoco na interpretação pois uma norma específica, no caso a do IRRF sobre a receita omitida (art. 44 da Lei 8.541/92) prevalece sobre a norma geral, que não foi revogada pela norma superveniente.

Além disso o dispositivo contido no artigo 2º da Lei 8.849, destina-se à tributação em relação ao IRRF quando pagos ou creditados pela empresa aos sócios pessoas físicas ou jurídicas em condições espontâneas, e não em relação ao lançamento de ofício, mormente nos casos em que legislação específica traz outra alíquota. Não é vedado que o legislador estabeleça alíquotas distintas, isso ocorre com frequência nos casos de aplicações no mercado financeiro.

Quanto ao segundo ponto de que a tributação teria caráter de penalidade também não se sustenta pois o vocábulo – TRIBUTO – não se não se confundem com PENALIDADE conforme definição dada ao pelo artigo 3º da Lei 5.172/66, CTN.

Quanto à revogação do artigo 44 da Lei 8.541/92, escreveu o relator do voto vencido:



“Esse dispositivo foi revogado pela Lei nº 9.249/95, pelo artigo 36, publicada em 27.12.1995 – DOU nº 247, pg. 22301 a 22304, com redação:

Art. 36 Ficam revogadas disposições em contrário, especialmente:

(...)

IV - os arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

(...)”

Ocorre entretanto que a referida Lei 9.249/95 só produziu efeitos a partir de 1º de Janeiro de 1.996 conforme artigo 35, vebis:

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

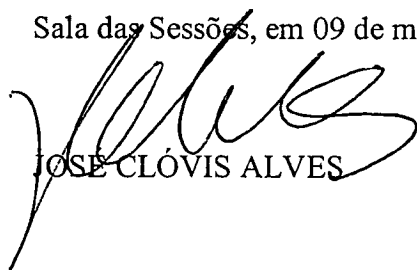
Art. 35 - Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996.

Inadmissível a interpretação de que teria sido revogada na data de sua publicação, pois se assim fosse estaríamos diante de um “vacacio legis”, e os casos de receitas omitidas quanto aos fatos geradores ocorridos entre sua publicação e 31.12.95 ficariam sem tributação.

Concluindo o artigo 44 da Lei 8.541/92, vigorou até 31.12.95, sendo perfeitamente aplicável ao caso concreto.

Assim, conheço do Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional e no mérito DOU-LHE provimento.

Sala das Sessões, em 09 de março de 2009.


JOSE CLÓVIS ALVES

