



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10380.022872/99-41
Recurso nº : 103-126879
Matéria : IRPJ
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : SAMPAIO FILHO & CIA.
Sessão de : 02 DE DEZEMBRO DE 2003
Acórdão nº : CSRF/01-04.817

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 da Fazenda Nacional conhecido e não provido.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da 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 José Clóvis Alves (Relator), Celso Alves Feitosa, Antonio de Freitas Dutra, Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Manoel Antonio Gadelha Dias que dava provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
REDATOR DESIGNADO

Processo nº : 10380.022872/99-41
Acórdão nº : CSRF/01-04.817

FORMALIZADO EM:

17 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO; CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER; VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE; LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO; REMIS ALMEIDA ESTOL; DORIVAL PADOVAN; JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA; ROMEU BUENO DE CAMARGO (suplente convocado) e MARIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente o Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.



Processo n.º : 10380.022872/99-41
Acórdão n.º : CSRF/01-04.817

Recurso n.º : RD/103-126.879
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso especial, interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional; com base no inciso II do artigo 32º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 32/98, contra o acórdão 108-06.928 de 18 de abril de 2002.

Trata a lide trazida em sede de Recurso Especial da possibilidade ou não da aplicação retroativa da norma inserta no art. 24 da Lei n.º. 9249/95, em face da revogação dos artigos 43 e 44 da Lei 8541/92 pelo art. 36 da referida Lei n.º. 9249/95, com reflexos na área do IRPJ, da CSL e do IR-Fonte, e, por decorrência, na órbita da contribuição para o PIS/Repique.

A matéria foi impugnada às fls. 196/214 e, por meio da Decisão nº 1.504/2000 (fls. 261/273), a Autoridade Julgadora de Primeira Instância considerou procedente em parte o lançamento.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresentou recurso voluntário, em cujo arrazoado de fls. 282/305 repisa os argumentos de sua impugnação.

A Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes julgou o recurso voluntário do contribuinte, e, através do Acórdão 103-20.768, DEU provimento PARCIAL ao recurso, para excluir as exigências do IRPJ, IRF, CSL e da multa por falta de entrega da DCTF, ementando a decisão da seguinte forma:

“OMISSÃO DE RECEITA LUCRO PRESUMIDO. IRPJ E IRF. As empresas tributadas com base no lucro presumido de 1995, são inaplicáveis as normas contidas nos artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/92,



Processo n.º : 10380.022872/99-41
Acórdão n.º : CSRF/01-04.817

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 que o previsto na lei de regência sob o 7.689/88, instituidora da referida contribuição.

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 do fatos geradores distintos do IRPJ.

MULTA REGULAMENTAR. Lançamento de ofício. Requisitos. O enquadramento legal da infração é requisito obrigatório para a validade da exigência (Art. 10 IV, do Dec. 70.235/72). DCTF. Falta de apresentação.

Ausência de base legal. Cobrança improcedente fundada em ato de hierarquia inferior."

Inconformado com a decisão prolatada, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou o Embargos de Declaração de folhas 370 a 372, argumentando que a Lei 8.541/92 com a redação dada pela MP 492/94 prevê a tributação integral das receitas omitidas pelas empresas que recolhem IRPJ com base no lucro presumido. Diz que há contradição pois o relator disse que a tributação com base no lucro presumido somente poderia ter efeito no ano seguinte à data de publicação da MP 492/94, no entanto excluiu a tributação relativa ao ano base de 1995.

O Presidente da 3ª Câmara indeferiu os embargos de declaração por não ter vislumbrado, dúvida, omissão ou contradição no acórdão prolatado.

Inconformado o PFN apresentou o recurso especial de divergência de folhas 377 a 392, argumentando que a decisão diverge da tomada pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no acórdão 107-06.382 de 22 de agosto de 2.001, cuja cópia fez juntar aos autos. O recorrente argumenta, em síntese, o seguinte:

Que embora a MP 492 seja de 1994 e tenha produzido todos os efeitos para o ano de 1995, a câmara a quo decidiu que a norma somente poderia produzir



Processo n.º : 10380.022872/99-41

Acórdão n.º : CSRF/01-04.817

efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos no ano calendário e 1996 e não de 1995.

Especificamente sobre a CSLL a câmara recorrida, além do fundamento acima aduziu que o auto de infração estaria ofendendo o art. 43 do CTN que prevê a hipótese de incidência do IR.

Transcreve parte do voto do acórdão trazido como paradigma de lavra do eminente conselheiro Paulo Roberto Cortez, para afirmar que a lei teve pleno vigor em 1995, não ofendendo quaisquer princípios constitucionais.

Argumenta que a posição tomada pela câmara de que a validade da norma iniciaria em 01.01.96 está assentada no fato de que a MP 492 teria eficácia somente por trinta dias, tendo sido reeditada continuamente e somente convertida em lei no ano de 1995, (Lei nº 9.064/95). Daí entenderem que as alterações na Lei nº 8.5421/92 teriam acontecido somente com a edição da lei de conversão.

Entretanto, tal premissa vai de encontro a orientação firmada, já de longa data pelo Supremo Tribunal Federal, que decidiu que a eficácia da medida provisória se inicia a partir da edição da norma original, ainda que seja continuamente reeditada. Transcreve decisões do STF e acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Faz longo arrazoado para demonstrar que sempre a omissão de receita teve um tratamento diferenciado pelo legislador, que antes da Lei 8.541/92 determinava a tributação de 50% da receita omitida no caso de lucro presumido e 100% da receita quanto lucro real.

Conclui o PFN seu recurso solicitando o restabelecimento dos lançamentos de IRPJ E IRRF.

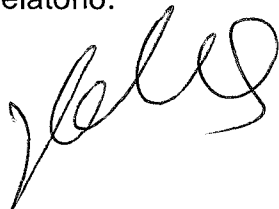


Processo n.º : 10380.022872/99-41
Acórdão n.º : CSRF/01-04.817

O presidente da Câmara recorrida através do despacho 103-0.060/2002, Deu seguimento ao recurso especial em relação ao IRPJ E IRRF por entender ter restado caracterizado o dissídio jurisprudencial, pois, enquanto a Terceira Câmara, no caso de omissão de receitas em Pessoa Jurídica no ano de 1995 considerou que a tributação prevista nos artigos 43 e 44 da Lei 8541/92 não se aplicaria ao ano de 1995, a Sétima Câmara no acórdão paradigma entendeu que a regra estabelecida nos artigos 43 e 44 da Lei 8541/92 com a modificação introduzida pela MP 492/94 convertida na Lei 9.064/95 vigorou plenamente no ano calendário de 1995, sendo portanto correta a tributação com base em 100% da receita omitida no caso de empresa optante pelo lucro presumido.

Cientificada e irresignada com a decisão, a contribuinte apresentou tempestivamente Contra razões ao Recurso especial do PFN, alegando que o recurso do PFN não pode prosperar pois realmente a Lei 9.064/95 somente poderia produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996. Faz resumo do voto condutor do acórdão recorrido.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, cursive letters, likely representing the name of the reporting officer.

Processo n.º : 10380.022872/99-41
Acórdão n.º : CSRF/01-04.817

V O T O P A R C I A L M E N T E V E N C I D O

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido e preenche as condições legais e regimentais para ser admitido, por isso dele conheço.

Examinemos inicialmente quando cabe o recurso especial, para isso transcrevamos o artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 55 de 16 de março de 1998.

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

I – de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

O PFN apresentou recurso com base no inciso II, recurso de divergência, traz como paradigma o Acórdão 107-20.768, que realmente traz tese divergente da prolatada no acórdão ora analisado. Tendo o recurso preenchido os pressupostos legais é de se conhecer da petição.

A empresa ofereceu contra-razões ao apelo do PFN, onde defende prolatada no acórdão recorrido.



Processo n.º : 10380.022872/99-41
Acórdão n.º : CSRF/01-04.817

Não há mais discussão em quanto à ocorrência de omissão de receita, mas tão somente em relação à legislação a ser a ela aplicada.

Analisaremos em separado as exigências pois devem obedecer a legislação de regência no período de ocorrência dos fatos geradores.

De fato as normas contidas nos artigos a omissão de receita prevista no artigo 43 da Lei nº 8.541, até o ano de 1994, somente poderia ser aplicada ao lucro real por força do seu § 2º, porém tal norma, para o ano de 1995 fora modificada, tendo nova redação, que incluiu também o lucro presumido e arbitrado.

IRPJ E IRRF:

Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992

TÍTULO IV - DAS PENALIDADES

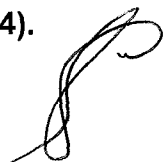
CAPÍTULO I - DISPOSIÇÕES GERAIS

CAPÍTULO II - DA OMISSÃO DE RECEITA

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 a 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 será definitivo. (Grifamos). (TEXTO VIGENTE ATÉ 31.12.94).**



Processo n.º : 10380.022872/99-41
Acórdão n.º : CSRF/01-04.817

§ 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. (Texto constante das MP 492/94 e reedições posteriores, convertida na Lei nº 9.064/95).

O motivo da exoneração em relação ao ano de 1995, foi a tese de que, a modificação introduzida pela MP 492/94, reeditada continuamente e convertida na Lei 9.064/96, somente poderia entrar em vigor em 1996.

Entendo que a MP tem força de lei, e como tal produz efeito desde a sua edição, valendo em relação aos tributos que devem obedecer o princípio da anterioridade/anualidade, a partir do 1º dia do exercício seguinte, assim a modificação introduzida pela MP 492 e suas reedições posteriores, no artigo 43 da Lei 8.541/92.

O relator do acórdão recorrido, ancorou sua tese de não vigência em grande parte no acórdão 103-20.361 de lavra do conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, porém a tese defendida no referido acórdão é mansa e pacífica em todas as câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes pois trata-se de aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, ao lucro presumido nos anos calendários de 93 e 94. O ano objeto de tributação no lançamento julgado e que redundou no acórdão trazido a colação é 1993 e não 1995, logo não poderia ancorar a decisão uma vez que a legislação foi modificada em 1994.

O relator do acórdão citado na decisão recorrida não esposou a tese defendida pelo relator, conforme se transcreve excertos do voto, fl. 18, verbis:

“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. Está é a melhor inteligência doutrinária de que se retira da matéria dos julgados do STF (RE nº 104.259, RTJ 115/1.336, RE 197.790-6/MG, de 19.02.97. Sua exigibilidade ocorre,



Processo n.º : 10380.022872/99-41
Acórdão n.º : CSRF/01-04.817

pois, tão-só, no exercício seguinte à edição da M.P., e não retroativamente.
(Grifamos).

Como se vê o relator do acórdão citado na decisão recorrida ao invés de dar guarida à tese do relator é exatamente contrária a ela pois entende o conselheiro Neicyr, que a modificação introduzida pela MP 492/94 na lei 8.541/92 teve plena eficácia em 1995.

Quanto a outra tese de que estaria ferindo o conceito de lucro presumido, pois em tal modalidade de tributação, a legislação permite que considere determinado percentual da receita bruta da empresa, como lucro tratando inclusive de forma diferenciada empresas de diversos setores, como combustíveis, prestadores de serviço, e industriais e comerciais, assim a legislação ao tributar 100% da receita estaria ferindo esse conceito, ou seja de que somente parte da receita deve ser considerada como lucro.

Não me alinho a essa tese, o legislador sempre tratou de forma diferente a omissão de receita, como na legislação anterior, que mandava considerar 50% da receita omitida como base de cálculo do IRPJ quando a empresa fosse tributada com base no lucro presumido e 100% quando tributada pelo lucro real.

O conceito de lucro é dado pelo legislador e se em determinada época, em relação à receita omitida quis considera-la na íntegra como base de cálculo do imposto é porque considerou que: em relação ao lucro real os custos e despesas já foram considerados e em relação ao lucro presumido que o valor da receita omitida corresponderia exatamente no valor que o contribuinte deixou de tributar, ou seja que o valor omitido estaria dentro do percentual que deveria compor a base tributável.

Quanto a tese de que a Lei 9.249/95 ao revogar os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, em meados de dezembro de 1995, deixou sem previsão legal a tributação da receita omitida, também não pode prosperar, primeiro porque a lei previu



Processo n.º : 10380.022872/99-41
Acórdão n.º : CSRF/01-04.817

que os seus efeitos financeiros teriam vigência a partir de 01.01.96, segundo porque abriria um vácuo legislativo, hipótese inadmissível do posto deste intérprete.

Sobre a matéria confira-se a doutrina.

“O espaço de tempo compreendido entre a publicação da lei e sua entrada em vigor denomina-se VACATIO LEGIS. Geralmente é estabelecido para melhor divulgação dos textos. Enquanto não transcorrido esse período, a lei nova não tem força obrigatória, conquanto já publicada. Considera-se, pois, ainda em vigor a lei precedente sobre a mesma matéria. (WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, Curso de Direito Civil, 1º vol, 24ª ed, 1985, pág. 25.).

“Enquanto não se vence o prazo da VACATIO LEGIS, e, consequentemente, enquanto a obrigatoriedade da lei nova não começa a produzir efeitos, considera-se ainda em vigor a lei anterior sobre a mesma matéria. E válidos serão, portanto, os atos praticados de conformidade com esta lei, cuja obrigatoriedade está na eminência de cessar. (VICENTE RÃO, apud tomo I 3ª ed, 1982, pág. 67, grifos nossos).”

“O lapso de tempo que vai da publicação da lei até o início de sua eficácia chama-se VACATIO LEGIS,devendo ser assinalado que, enquanto esse tempo não escoar, continuam em plena vigência as leis antigas, ainda que venham a ser revogadas pela lei nova, já publicada.” (R. LIMONGI FRANÇA, O Direito, a Lei e a Jurisprudência, 1974, pag. 96, grifos nossos).

Concluindo a apreciação da tese, enquanto não entrou em vigor a nova sistemática de tributação da omissão de receita, estabelecida pela Lei nº 9.249/95, que se deu em 01.01.96, vigorou a Lei nº 9.064/95 que determinava a consideração de cem por cento da omissão como base de cálculo do IRPJ.

Quanto a tese da retroatividade benigna, assente na Oitava Câmara, que em outros julgados já apreciamos e entendemos ser conveniente aqui reproduzir.



Processo n.º : 10380.022872/99-41
Acórdão n.º : CSRF/01-04.817

A partir de 1996 por força do artigo 24 da Lei nº 9.249/95, a receita omitida passou a ser tributada de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica, ou seja será somada ao lucro líquido e no caso de empresa submetida ao lucro presumido, sobre a omissão se aplicará o percentual de lucro relativo à atividade.

Por outro lado não pode prevalecer a tese de que a Lei 9.249/95 revogou, já para o ano de 1995 a sistemática de tributação da omissão de receitas instituída pelo artigo 43 da Lei 8.541/92 pois se assim for entendido teríamos um vácuo legislativo entre 26 e 31 de dezembro de 1995, visto que o artigo 35 da Lei 9.249, diz: “esta lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, assim não haveria meios de se tributar a omissão de receita em dezembro de 95 quer em relação ao lucro real quer em relação ao presumido.

Quanto à tese de retroatividade benigna, entendo também assistir razão ao PFN, pois embora a previsão para a tributação da totalidade da receita omitida esteja dentro do título “PENALIDADES”, tratam de regra de base de cálculo do tributo e não de penalidade.

Se admitirmos a tese prolatada pela câmara recorrida estaríamos diante da constatação de que o legislador ao esculpir a norma contida no artigo 43 da Lei nº 8.541/92, estaria afrontando o artigo 3º do CTN, verbis.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O estabelecimento da base de cálculo de qualquer tributo ou contribuição não pode ser entendido como regra de penalidade sob pena de afronta ao CTN no que tange à definição de tributo.



Processo n.º : 10380.022872/99-41
Acórdão n.º : CSRF/01-04.817

No bem elaborado recurso o PFN demonstra que a receita omitida sempre recebeu tratamento diferenciado do legislado, no caso do lucro real pela adição da totalidade da omissão pois, presume-se que todos os custos e despesas foram aproveitados na apuração do resultado escriturado e, no caso do lucro presumido o legislador estabelecia como base 50% do valor da receita omitida, bem acima dos 15%, previstos na apuração espontânea realizada pelo contribuinte.

De fato o legislador sempre estabeleceu uma base de cálculo dos tributos e contribuições nos casos de omissão de receita, e a partir da lei 8.541/92, estabeleceu como base de cálculo a totalidade da receita omitida, para o lucro real, e a partir de janeiro de 1995 para as demais formas de tributação.

O artigo 43 da Lei nº 8.541/92 com a redação dada ao seu § 2º pela Lei nº 9.064/95, vigiu durante o ano de 1995, sendo a totalidade da receita omitida base de cálculo para a exigência do IRPJ e CSL, independentemente da modalidade de opção feita pelo contribuinte, real, presumido ou arbitrado.

Ressalte-se que a regra geral é o lucro real, o lucro presumido é uma opção do contribuinte, quando aderiu a tal modalidade, sabia que a fazenda se contentaria com um percentual de receita como lucro tributável, também sabia que se omitisse tal receita a totalidade seria considerada tributável, logo não há o que cogitar em relação a possível custo ou despesa relacionado com a receita omitida. O legislador deu a opção e estabeleceu as regras quem optou pelo lucro presumido o fez na sua totalidade ou seja em relação aos aspectos que na ótica do contribuinte poderiam ser entendidos como favoráveis ou desfavoráveis.

Quanto ao IR FONTE.



Processo n.º : 10380.022872/99-41
Acórdão n.º : CSRF/01-04.817

O lançamento deu como apoio legal para a exigência o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 e faz a combinação com o artigo 3º da Lei nº 9.064/95 e artigo 62 da Lei nº 8.981/95.

LEI Nº 8.541/92

Art. 44 – A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas, por qualquer procedimento que **implique na 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.

A expressão: “**receita omitida**” contida no início do artigo tem que ser combinada com a seguinte: “**que implique na redução indevida do lucro líquido**”. Tais conceitos denotam a apuração de resultado do exercício para determinação do lucro líquido e depois o lucro real, assim somente pode ser aplicado às empresas tributadas por essa modalidade.

Pelo exposto, conheço o recurso apresentado pelo PFN e no mérito voto para DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para restabelece a exigência do IRPJ relativo ao ano base de 1995, nos termos da decisão de primeira instância.

Sala das Sessões - DF, em 2 de dezembro de 2003.



JOSE CLÓVIS ALVES

Processo nº : 10380.022872/99-41
Acórdão nº : CSRF/01-04.817

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Redator designado:

A matéria em discussão está claramente delimitada no relatório e voto do Ilustre Relator, Dr. José Clóvis Alves, o qual traz a linha de definição adotada na 7ª Câmara, da qual é Presidente.

Mesmo reconhecendo o consistente conteúdo de sua posição, ousou discordar com base em precedente deste Colegiado, traçado inicialmente no processo nº 13924-000.190/98-27, recurso nº RD/107-0.214, votado na sessão de 14 de abril de 2003 Acórdão nº CSRF/01-04.477, do qual fui relator e, no qual, por maioria de votos, prevaleceu posição diferente daquela encaminhada no voto ora vencido.

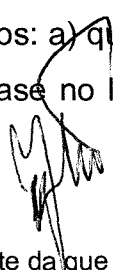
Volto a alinhar, aqui, os argumentos lá expendidos, adotando a mesma conclusão.

O recurso especial atacou apenas a exigência do IRPJ, CSLL e IRRF (fls. 640), a cujos tributos limitarei minha apreciação.

A Fazenda, ao interpor o recurso especial, o fez pela via da divergência¹, tendo como paradigmas o Acórdão 105-13.283, da 5ª Câmara, em cuja votação fui vencido, juntamente com o Relator.

Concordo que o recurso teve adequado seguimento e deve ser conhecido.

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



¹ II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Processo nº : 10380.022872/99-41
Acórdão nº : CSRF/01-04.817

43 e 44; b) que o artigo 3º da Lei nº 9.064/95² (DOU 21.06.95, pág. 9.017/8) alterou os artigos 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 9.249/95³ (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 (fls. 69).

Os autos de infração, levados a conhecimento da recorrente em 07.07.98, 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.

² 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).

³ 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;

(...)

Processo nº : 10380.022872/99-41
Acórdão nº : CSRF/01-04.817

O exame das ementas dos acórdãos paradigmas indica que seus conteúdos tendem a completar-se, a despeito de apresentarem enfoques variados.

Se, de um lado temos o entendimento esposado no acórdão recorrido, segundo o qual a lei dispôs de forma visível que, em casos de omissão de receita, no ano de 1995, a tributação com base no lucro presumido pode alcançar 100% de tal receita, tributando-se, portanto, a receita integral e não o lucro presumido nela contido, afastando, portanto, o princípio básico que instrui o lucro presumido de que o custo é estimado em percentual significativo, de outro lado, o entendimento combinado contido nos acórdãos oferecidos como paradigma se completam no sentido de indicar ausência de razoabilidade na tributação intentada. Ora porque a imposição parece assumir contornos de penalidade, ora por quebrar a sistemática central do lucro presumido, que é tributar uma parcela da receita, em percentual definido pela autoridade legislativa, confundindo os conceitos de receita e de lucro.

Confesso que ambas posições se apresentam ao meu entendimento como consistentes.

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.

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.

Processo nº : 10380.022872/99-41
Acórdão nº : CSRF/01-04.817

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.

Processo nº : 10380.022872/99-41
Acórdão nº : CSRF/01-04.817

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.

Processo nº : 10380.022872/99-41
Acórdão nº : CSRF/01-04.817

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

Processo nº : 10380.022872/99-41
Acórdão nº : CSRF/01-04.817

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.



Processo nº : 10380.022872/99-41
Acórdão nº : CSRF/01-04.817

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

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.

Processo nº : 10380.022872/99-41
Acórdão nº : CSRF/01-04.817

Concordo, porém, com a opinião do Ilustre Relator, 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.

Diante de tudo isso, voto por conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 02 de dezembro de 2003.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO