



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10410.002558/98-39
Recurso nº : 108-130.292
Matéria : IRPJ E OUTROS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : DIAGNOSE CENTRO DE DIAG. POR IMAGEM LTDA.
Recorrida : 8ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 17 de fevereiro de 2004
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

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.

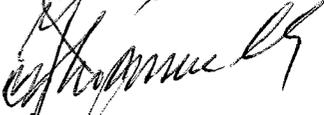
Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido.

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 unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de inadmissibilidade, e, no mérito 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), Antonio de Freitas Dutra, Celso Alves Feitosa, e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello o presente julgado.

Processo n.º : 10410.002558/98-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.891


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VÍCTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

Recurso nº : RD 108-130.292
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata o presente de exigências de IRPJ , PIS, COFINS, IRRF E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, referente aos anos calendário de 1995 e 1996, formalizadas através dos autos de infrações constantes das páginas 745 a 800, em virtude da constatação de omissão de receitas de prestação de serviços à Unimed.

Trata-se de empresa tributada com base no lucro presumido. As exigências foram feitas em relação ao imposto de renda com base nos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 para o ano de 1995 tendo como base de cálculo 100% da receita omitida e artigos 15 e 24 da Lei nº 9.249/95 para o ano base de 1996, tendo como base de cálculo os percentuais definidos na legislação; como se trata de prestação de serviços o percentual aplicado foi de 32%.

A empresa tempestivamente impugnou os lançamentos.

O DRJ em Recife julgou a lide e decidiu pela procedência dos lançamentos realizados.

Inconformada a empresa apresentou recurso voluntário.

A Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes julgou o recurso voluntário e, através do Acórdão 108-07.030 de 09 de julho de 2.002, deu provimento parcial ao recurso para:

1) reduzir a base de cálculo do IRPJ pela aplicação do percentual de 30%, por entender que tendo a tributação prevista no artigo 43 da Lei 8.541/92 caráter



Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

de penalidade por exigir o IRPJ sobre a totalidade da receita omitida mesmo no caso de empresa com base no lucro presumido, determinou a aplicação retroativa da regra contida no artigo 15 § 1º inciso III da Lei nº 9.249/95;

2) reduzir a base de cálculo da CSLL pela aplicação do percentual de 10% sobre as receitas omitidas;

3) cancelar a exigência do IR Fonte no ano de 1995 e;

4) ajustar a exigência do PIS REPIQUE ao decidido quanto ao IRPJ.

Inconformado o PFN apresentou recurso de divergência contra decisão da OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, nos termos do artigo 5º inciso II do Regimento Interno da CSRF aprovado pela Portaria MF 55/98, contra parte da decisão prolatada no acórdão 108-07.030, fls.891 a 901, em relação à exoneração do IRPJ, CSL e IR FONTE.

Argumenta o PFN que a decisão diverge do acórdão 103-20.564 de 18 de abril de 2001, prolatado pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que julgando a mesma matéria, (tributação de omissão de receita, lucro presumido ano de 1995), entendeu de forma diversa da câmara recorrida, no sentido de que a lei nº 9.249 não pode retroagir visto que a retroatividade benigna diz respeito tão-somente, à imputação de infrações e penalidades. Junta cópia do inteiro teor da decisão citada.

Argumenta o Procurador da Fazenda Nacional, em síntese, que a tributação em separado da receita omitida é algo que já estava previsto no RIR/80, que trata-se de regra de base de cálculo, não podendo ser aplicável o artigo 106 do CTN por não ser norma de caráter penalizante, e que somente a partir da edição da Lei nº 9.249/95, as receitas irão compor o cálculo do lucro real e presumido, e portanto não serão mais tributadas separadamente. O tributo não se origina em função da ilicitude



Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

do ato que porventura foi praticado pelo contribuinte, mas de fato gerador que evidencia sua capacidade contributiva.

A tributação em separado das receitas fundava-se, claramente, na presunção legal, erigida pelo legislador, que aquelas quantias significavam lucro, auferido pelo contribuinte, e portanto base de cálculo do imposto de renda e, a partir da lei nº 8.541/92. Não há nada no ordenamento jurídico que impeça o legislador de presumir que tais e quais valores signifiquem base de cálculo do imposto de renda. Indo mais além, a tributação integral das receitas omitidas fundamenta-se no mesmo princípio que baseia a norma legal (art. 44 do CTN) que permite a cobrança do imposto de renda sobre o lucro presumido ou arbitrado.

De forma genérica, o lucro tributável pelo imposto de renda pode dividir-se em lucro real, que é o efetivo acréscimo patrimonial auferido pelo contribuinte, e “presunção de lucro”, que é o valor o qual o legislador presume representar acréscimo patrimonial, que pode ser apurado de diversas maneiras, a exemplo da aplicação de percentual sobre a receita bruta, arbitramento, etc.

Finaliza seu recurso pedindo a manutenção integral dos lançamentos de IRPJ, IR-FONTE E CSL relativos ao ano calendário de 1995.

Através do despacho PRESI Nº 108-0.192/2002 o presidente da câmara recorrida deu seguimento ao recurso do procurador.

Intimada a empresa apresentou, através do seu procurador, contra razões ao recurso e também recurso especial, arguindo em epítome o seguinte.

Preliminarmente pede a inadmissibilidade do recurso especial tendo em vista que o PFN não juntou cópia autenticada do arresto paradigma, contrariando assim o § 2º do artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.



Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

No mérito pede a manutenção da decisão com base nos argumentos que constam do próprio acórdão.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke at the bottom.

Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

VOTO PARCIALMENTE VENCIDO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES , Relator

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido.

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 103-20.564, que realmente traz tese divergente da prolatada no acórdão ora analisado.

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

Cabe inicialmente, analisar a preliminar inadmissibilidade levantada pelo contribuinte, em virtude do PFN ter carreado aos autos, cópia não autenticada do



Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

arresto paradigma. Baseou o contribuinte no artigo 7º § 2º do RI CSRF que tem a seguinte redação:

Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 55/98.

Art. 7º - O recurso especial deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida e deverá ser apresentado por Procurador da Fazenda Nacional, no prazo de quinze dias, contado da vista oficial do acórdão, ou pelo sujeito passivo, em igual prazo, contado da data da ciência da decisão.

§ 1º - Omissis

§ 2º - Na hipótese de que trata o inciso II do artigo 5º deste Regimento, o recurso deverá ser protocolizado na repartição preparadora e demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente e comprovando-a mediante a apresentação de **cópia autenticada** de seu inteiro teor ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia de publicação de até duas ementas, cujos acórdãos serão examinados pelo Presidente da Câmara recorrida.

A exigência de cópia autenticada visa dar segurança e credibilidade ao documento juntado, evitando assim que o presidente da câmara recorrida ou até mesmo conselheiro da CSRF tenha que pedir a original e conferir com a cópia juntada, pois casos de fraude são raros mas podem ocorrer.

Ocorre que após a edição da Portaria MF 55/98 que aprovou o Regimento Interno da CSRF, houve a promulgação da Lei nº 9784/99 que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Federal em embora a lei preveja que os processos administrativos específicos continuarão a serem regidos por lei



Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

própria, como é o caso do PAF, é certo que deve ser essa lei a ele aplicada subsidiariamente, e, quanto a produção de provas, podemos extrair da norma os seguintes preceitos.

Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999

Art. 22. Os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir.

§ 3º A autenticação de documentos exigidos em cópia poderá ser feita pelo órgão administrativo.

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar **documentos** e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, **as provas** propostas pelos interessados **quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.**

A juntada do inteiro teor da decisão divergente é o elemento de prova da existência do dissídio jurisprudencial. O referido documento é produzido pelos Conselhos de Contribuintes que juntamente com a CSRF, fazem parte do mesmo Órgão da Administração Federal, ou seja o Ministério da Fazenda, logo a autenticação poderia ser feita pelo próprio órgão.

Entendo que a regra contida no § 2º do art. 7º do RI CSRF deve ser analisado e interpretado com prudência e bom senso, ora se de um lado é um fato que a cópia deva ser autenticada, por outro lado ela não só poderia ser autenticada pelo



Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

próprio órgão como somente poderia ser recusada como prova se ilícita, impertinente, desnecessária ou protelatória, tal não ocorreu. Registre-se ainda que se dúvidas quanto ao teor do acórdão juntado houvesse, mormente quanto ao seu conteúdo, poderia a parte aponta-la que seria analisada e se o documento tivesse sido maculado pelo recorrente com certeza tal fato seria apurado e o seu autor sancionado na forma da lei.

Cabe ainda salientar que a lei nr. 10.522 de 19 de julho de 2.002, dispensou as pessoas jurídicas de direito público de autenticar cópias reprodutivas de documentos, verbis:

Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002

Art. 24. As pessoas jurídicas de direito público são dispensadas de autenticar as cópias reprográficas de quaisquer documentos que apresentem em juízo.

Pelas razões expostas REJEITO A PRELIMINAR DE INADMISSIBILIDADE, conheço o recurso bem como as contra-razões trazidas pelo contribuinte.

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



Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

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).**

§ 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 783/94 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, em se tratando tal norma de caráter penalizante, e tendo sido revogada pelo artigo 36 da lei nº 9.249/95, alcança tal revogação os atos não definitivamente julgados.



Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

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.

12 

Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

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.

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.

Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

A JURISPRUDÊNCIA

O STF julgando o RE nº 201.465-MG, cujo objeto era a Constitucionalidade do art. 3º da Lei nº 8.200/91 que previu a correção monetária IPC/BTNF e o reconhecimento de seu resultado, se devedor em seis períodos base posteriores, embora tratando de matéria diversa da que aqui se julga, o ministro relator dá lições úteis e aplicáveis ao presente dissídio. Reproduzimos alguns trechos exemplares:

O ministro Nelson Jobim, em seu voto depois de analisar o conceito constitucional de renda e seu tratamento no CTN, assim conclui:

“Vê-se, desde logo, que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa. ...

Insisto.

Isso tudo demonstra que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é um conceito decorrente de lei.

Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada “LUCRO REAL”.

Não tem nada de material ou essencialista.

É um conceito legal.

Não há um LUCRO REAL que seja ínsito ao conceito de RENDA, como quer o MINISTRO RELATOR ao afirmar que



Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

“....desconsiderar-se, a inflação do período agride,, o conceito de renda ...” (VOTO. Fls. 08).

O conceito de RENDA, para fins tributários, é o legal.

Leio em ALIOMAR BALEEIRO:

“.....o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador, segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação.”

.....(45).

Está no CTN como sendo

“... o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (L. 5.172/66, art. 43, I).”

Para efeitos tributários, não há o que falar em LUCRO REAL que não seja o decorrente da definição legal.”

Agora digo eu.

Se o lucro real é como afirmou o Ministro “**um conceito legal**”, sabemos que tal lucro é o resultado de cálculo matemático, no qual o legislador inclui deduções que pela contabilidade não seria do exercício, como a depreciação acelerada, ou prevê a impossibilidade de dedução de determinada despesa como a de CM de uma só vez IPC/BTNF, lei 8.200/91, se para o lucro real o legislador quis tributar 100% da receita omitida, poderia por ser o lucro um conceito legal, também tributar o mesmo percentual na hipótese de opção pelo contribuinte pelo lucro presumido.

Sobre a aplicação retroativa de lei a referida decisão do STF traz uma lição exemplar quando o ministro examinava o direito dos contribuintes utilizarem em



Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

1990 o IPC E não o BTNF, visto que somente a Lei 8.200/91 veio autorizar o reconhecimento da CM da diferença entre os dois indexadores, verbis:

“A lei nº 8.200/91 não modificou a disciplina da base de cálculo do imposto de renda referente ao balanço de 1990.

A Lei 8.200/91, em nenhum momento, determinou a aplicação ao período base de 1990, da variação do IPC.”

Ora não há dúvida de que o artigo 43 da Lei 8.541/92, com a redação dada pela MP 783/94, convertida na Lei 9.064/95, ao determinar a tributação da receita omitida estava se referindo a base de cálculo, logo na esteira da jurisprudência do STF essa norma legal deveria ser aplicada em 1995 e não a Lei nº 9.249/95 como o fez o acórdão vergastado.

A decisão do ministro e a nossa proposta está de acordo com o artigo 144 do CTN, Lei nº 5.172/66, verbis:

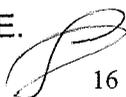
Art. 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

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.

Ora se a lei 9.249/95 somente produziria efeitos a partir de 1º de janeiro de 1966, incorreta, incoerente e absurda sua aplicação retroativa.

Quanto ao IR FONTE.



16

Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.891

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**”, aplicado somente às empresas tributadas pelo lucro real.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de inadmissibilidade, conheço o recurso apresentado pelo PFN e no mérito voto para DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para restabelecer as exigências de IRPJ e CSL, relativos ao ano base de 1995, e por decorrência ao PIS REPIQUE, nos termos da decisão de primeira instância.

Sala das Sessões - DF, em 17 de fevereiro 2004.



JOSÉ GLÓVIS ALVES

Processo n.º : 10410.002558/98-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.891

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO JOSÉ CARLOS PASSUELLO, RELATOR.

Pelo atento acompanhamento da leitura do voto do Ilustre Relator, Dr. José Clóvis Alves, concluo que o processo trata de omissão de receitas relativas ao ano-base de 1995, capitulada a tributação correspondente nos artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92, sob a apuração dos resultados fiscais com base na sistemática de lucro presumido, tendo a Câmara recorrida provido parcialmente o recurso voluntário para aplicar a tributação tão somente sobre a base preconizada pela Lei n.º 9.249/95, retroativamente aplicada.

Concordo com a rejeição da preliminar de admissibilidade, mas, mercê de posição já firmada, ousou discordar do entendimento aplicado ao mérito.

A divergência é antiga.

A jurisprudência desta Câmara Superior, porém, forjou-se a partir do julgamento ao recurso especial interposto pelo contribuinte, no recurso n.º RD 107-0.214, processo n.º 13924-000.190/98-27, julgado na sessão de 14 de abril de 2003, sempre por maioria.

Fui relator daquele aresto e integro o presente julgamento pelas razões lá expendidas.

Alguns pontos são incontroversos: a) que a Lei n.º 8.541/92 somente se aplicava à modalidade de tributação com base no lucro real, pelos seus artigos 43 e 44;



Processo n.º : 10410.002558/98-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.891

b) que o artigo 3º da Lei nº 9.064/95¹ (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 9.249/95² (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 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.



¹ 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).

² 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 n.º : 10410.002558/98-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.891

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.

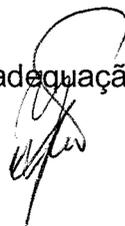
O exame das ementas dos acórdãos que versaram sobre o tema indica que seus conteúdos tendem a completar-se, a despeito de apresentarem enfoques variados.

Se, de um lado temos o entendimento esposado no voto vencido, 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 já prolatados 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.



Processo n.º : 10410.002558/98-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.891

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 n.º 8.541/92 para a situação mencionada.

Para o ano base de 1995, adveio a Lei n.º 9.064/95 vindo alterar o art. 43 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.541/92 para considerar a imposição contida no artigo 43, com contornos e características de penalidade.



Processo n.º : 10410.002558/98-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.891

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 n.º 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 n.º 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

Processo n.º : 10410.002558/98-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.891

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 n.º 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 n.º 8.541/92, cujo vício se manteve com o advento da Lei n.º 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?

Processo n.º : 10410.002558/98-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.891

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.

Processo n.º : 10410.002558/98-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.891

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



Processo n.º : 10410.002558/98-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.891

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 da 7ª Câmara, 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.

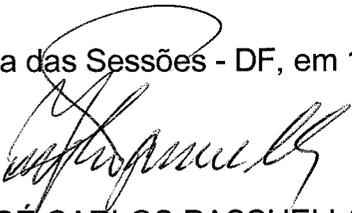
A conclusão prática disso é que, possuindo tais características punitivas a exação trazida no art. 43 da Lei nº 8.541/92, pode-se aplicar a retroatividade benigna contemplada no artigo 106, II, do Código Tributário Nacional, dando-se efeitos retroativos à revogação perpetrada pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249/95 para que a revogação venha atingir a norma punitiva na sua origem, exatamente no

Processo n.º : 10410.002558/98-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.891

ponto da alteração efetuada pela Lei nº 9.064/95. 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 17 de fevereiro de 2004



JOSE CARLOS PASSUELLO