



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 10825.000875/99-10
Recurso n.º : RD/108124.349
Matéria : IRPJ
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : TRANSPORTADORA AQUARIUM LTDA
Recorrida : 8ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 14 de Abril de 2003
Acórdão n.º : CSRF/01-04.496

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.

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 especial, 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, Nelson Mallmann (Suplente Convocado) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes, e os Conselheiros Remis Almeida Estol e Manoel Antonio Gadelha Dias, davam provimento parcial ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR DESIGNADO

Processo n.º : 10825.000875/99-10
Acórdão n.º : CSRF/01-04.496

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, DORIVAL PADOVAN, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : CSRF/01-04.496

Recurso nº : RD 108-124.349
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 1994 e 1995, formalizadas através dos autos de infrações constantes das páginas 1 a 60, em virtude da constatação de omissão de receitas. Trata-se de empresa tributada com base no lucro presumido e a exigência foi feita com base nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, em relação ao imposto de renda. Nas contribuições a legislação especifica.

Trata-se de recurso de divergência do procurador 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 108-06.441, fls. 610 a 6222, em relação à exoneração do IRPJ, CSL e IR FONTE, relativos ao ano de 1995, assim ementado:

“IRPJ – IRRF – LUCRO PRESUMIDO- RECEITAS OMITIDAS – ANO CALENDÁRIO DE 1995. A tributação prevista nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 tem natureza de penalidade, aplicando-se retroativamente o artigo 36 da Lei nº 9.249/95, que os revogou. Em conseqüência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, o lucro referente à receitas não declaradas, no ano de 1995, deve ser quantificado mediante os coeficientes normais aplicáveis ao lucro presumido. Afastada a aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, cancela-se os lançamentos de IRRF neles fundamentado, pois o lucro efetivamente distribuído aos sócios, no lucro presumido, estava submetido a outro regime de tributação.

CSL – LANÇAMENTO DECORRENTE – Para as empresas optantes pelo lucro presumido, a CSL tem como base de cálculo 10% (dez por cento) da receita omitida.

O PFN traz como paradigma o acórdão nº 105-13.283 de 13 de setembro de 2.000, assim ementado.



Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : CSRF/01-04.496

“IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA - LUCRO PRESUMIDO – FORMA DE TRIBUTAÇÃO – A constatação da ocorrência de saldo credor na conta Caixa, sem que o sujeito passivo comprove erros na escrituração e na conciliação da conta, autoriza a presunção de omissão de receita. O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro presumido, nem a base de cálculo da contribuição social, sendo tributado em separado. Tal regra não configura penalidade, sendo incabível a aplicação do disposto no artigo 106, II “c”, do CTN, em face da revogação posterior da norma. DECORRÊNCIA – IRRF, CSLL, CONFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS – Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz, é aplicável, no que couber aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.”

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 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. 

Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : CSRF/01-04.496

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 108-0.135/2001 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, que não foi admitido por falta de cumprimento de pressupostos regimentais.

É o relatório.



Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : CSRF/01-04.496

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 105-13.283, que realmente traz tese divergente da prolatada no acórdão ora analisado. Tendo o recurso preenchido os pressupostos legais é de se conhecer da petição.

Conheço também as contra-razões trazidas pela empresa.

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



Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : CSRF/01-04.496

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).**

§ 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**

Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : CSRF/01-04.496

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.

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



Processo nº : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : CSRF/01-04.496

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.

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 : 10825.000875/99-10
Acórdão nº : CSRF/01-04.496

Quanto ao IR FONTE.

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, 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, nos termos da decisão de primeira instância.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril 2003.


JOSE CLÓVIS ALVES

Processo n.º : 10825.000875/99-10
Acórdão n.º : CSRF/01-04.496

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO JOSÉ CARLOS PASSUELLO, RELATOR.

Como consta do voto vencido, proferido pelo Ilustre Relator, Dr. José Clóvis Alves, o recurso deve ser conhecido.

A despeito da Respeitável posição do Ilustre Relator, ousou dissentir de seu entendimento sobre a matéria sob apreciação, uma vez que já manifestei minha posição, anteriormente, sobre o assunto e permaneço com entendimento diverso.

O presente processo teve intentados dois recursos, ambos especiais calcados em divergências jurisprudenciais.

O primeiro deles, interposto pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, na forma do Despacho Presi n.º 108-0.135/2001 (fls. 655 a 657), teve seguimento e, nos limites de seu conteúdo, à tributação afastada que correspondia ao ano de 1995, os quais foram bem demonstrados no item 6. do apelo, assim expresso:

“6- Porém, face à jurisprudência que vem sendo mantida por este e, Conselho de contribuintes, não há que se negar a aplicação, ao lançamento relativo ao ano de 1995, dos artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92, merecendo o r. acórdão recorrido, destarte, ser reformado, consoante restará demonstrado a seguir.”

Ainda, no fecho do recurso consta, objetivamente, os seus limites:

“54- Assim, face a todo o exposto, requer a Fazenda Nacional, relativamente aos lançamentos de IRPJ, IR-FONTE e CSLL relativos ao ano de 1995, sejam restabelecidas as exigências, e mantido integralmente o auto de infração”



Processo n.º : 10825.000875/99-10
Acórdão n.º : CSRF/01-04.496

Portanto, o recurso não atacou o afastamento da exigência relativamente ao ano de 1994, que passou a ser matéria não litigiosa, restando definitivamente julgada pela E. Câmara recorrida.

Já, o recurso especial interposto pelo contribuinte teve seu seguimento negado, conforme Despacho Presi n° 108-0.028/2002, restando as contra-razões oferecidas a fls. 682 a 684.

A matéria já foi submetida à apreciação dessa Câmara Superior de Recursos Fiscais em algumas ocasiões, sendo pela primeira vez no recurso especial RD/107-0.214, relativo ao processo n° 13924-000.190/98-27, julgado na sessão de 14 de abril de 1993, quando foi produzido o Acórdão n° CSRF/01-04.477, assim ementado:

“IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI N° 8.541/92, ALTERADO PELA LEI N° 9.064/95 E REVOGADO PELA LEI N° 9.249/95 – RETROATIVIDADE BENIGNA: A forte conotação de penalidade da norma de incidência, combinada com a quebra de isonomia e da sistemática que instrui o lucro presumido e o conflito entre os conceitos de receita e lucro, fazem com que seja aceitável a aplicação da retroatividade benigna quando da revogação da norma de caráter punitivo, aplicando-se aos casos de omissão de receita de empresa que tributou pelo lucro presumido seus resultados do ano calendário de 1995. Por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando-se inevitável o cancelamento da exigência como um todo.

Recurso especial do contribuinte conhecido e provido.”

Naquela ocasião discutia-se a totalidade da tributação, relativamente ao ano de 1995.

Aqui, agora, discute-se uma decisão que proveu apenas parcialmente o recurso voluntário do contribuinte, determinando a redução da base de cálculo aos percentuais normais relativos à tributação com base no lucro presumido.

A decisão contida no Acórdão n° CSRF/01-04.477 é mais ampla, mas igualmente aqui se aplica, apesar de ser no presente processo a matéria sob discussão, mais limitada.

Processo n.º : 10825.000875/99-10
 Acórdão n.º : CSRF/01-04.496

O que se aplica ao maior, sem dúvida se aplica ao menor, nele contido.

Naquela ocasião, na qualidade de Relator, adotei, para fundamentar o meu voto, a seguinte seqüência de raciocínio:

“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; b) que o artigo 3º da Lei n.º 9.064/95¹ (DOU 21.06.95, pág. 9.017/8) alterou os artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92; c) que os artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92 foram revogados pela Lei n.º 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, levados a conhecimento da recorrente em 07.07.98, foram lavrados após a vigência da Lei n.º 9.249, portanto, após a revogação dos artigos 43 e 44 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

(...)

Processo n.º : 10825.000875/99-10
Acórdão n.º : CSRF/01-04.496

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 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 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%,

Processo n.º : 10825.000875/99-10
Acórdão n.º : CSRF/01-04.496

de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida. (texto original)

(...)

§ 2º. O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidente sobre a omissão serão definitivos. (Redação dada pela Lei nº 9.064/95)”

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

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

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

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

O raciocínio, apesar de aparentemente simplista, apresenta forte lógica no sentido de que, por integrar o Título IV, Das Penalidades, daria à exigência a natureza de penalidade ganhou corpo por diversas razões, além desse, outros de grande força motivadora. Um deles, que apanhou o sentido financeiro da exigência, constatou que se tratando de penalidade, não é admitido cobrar o quantum sob a forma de imposto, porquanto inadequado ao fim de punir.

Trago, por necessário, o entendimento esposado pela 8ª Câmara, à unanimidade, contido no voto condutor do Acórdão nº 108-06.255, onde foi Relatora a Ilustre Conselheira Dra. Tânia Koetz Moreira, quando assim se expressou:

“No caso de lucro presumido ou arbitrado, este dispositivo implica o reconhecimento de que o resultado tributável correspondente às receitas omitidas deve ser apurado da mesma forma que o das demais receitas, ou seja, pela aplicação do percentual de presunção ou arbitramento cabível, segundo a natureza da atividade. Reconhece-se pois que o valor da receita bruta, o total omitido, não condiz com o conceito de lucro, para fins de definição da base de cálculo do imposto de renda.

Resta claro que a legislação revogada (artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92), ao determinar fosse 100% da receita bruta omitida tomada como base de cálculo do tributo,



Processo n.º : 10825.000875/99-10
Acórdão n.º : CSRF/01-04.496

impunha verdadeira penalidade ao sujeito passivo, o que é confirmado pela inserção de tais dispositivos no Capítulo II do Título IV daquela Lei, intitulado "PENALIDADES".

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

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

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

"Contudo, a norma jurídica contraria o conceito de renda estatuído no art. 43 do Código Tributário Nacional bem como a base de cálculo do imposto – o montante real, presumido ou arbitrado (art. 44). Ora, a lei autoriza tributar o lucro e não o total da receita omitida. É certo que as infrações constatadas configuram hipótese de omissão de receita e o fato de ter optado por um regime simplificado e favorecido não a exime de documentar as operações que intervier.

Assim, a despeito da existência de omissão de receita, a tributação não pode recair sobre a receita, mas sobre o lucro auferido com esta receita, uma vez inaplicável o art. 43 da Lei 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?



Processo n.º : 10825.000875/99-10
Acórdão n.º : CSRF/01-04.496

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

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

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

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

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

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

Isso, sem falarmos na quebra de isonomia, princípio tão decantado no direito tributário, segundo o qual, iguais devem ter tratamento idêntico, e não há como querer alterar a base de aplicação do tributo apenas pelo fato de um contribuinte haver contabilizado determinada operação e outro, adotando a



Processo n.º : 10825.000875/99-10
Acórdão n.º : CSRF/01-04.496

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 n.º 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 n.º 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 n.º : 10825.000875/99-10
Acórdão n.º : CSRF/01-04.496

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

A conclusão prática disso é que, possuindo tais características punitivas a exação trazida no art. 43 da Lei n.º 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 n.º 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 conseqüência, 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."

Como se observa, naquela ocasião afastou-se integralmente a exigência, sendo que no presente processo, houve o afastamento parcial, sendo que contra o montante remanescente o contribuinte não logrou validar seu recurso.

Na mesma seqüência de raciocínio, adoto as razões do voto condutor do acórdão recorrido, quanto ao Imposto de Renda na Fonte, uma vez que no ano de 1995, a tributação incidia sobre o rendimento efetivamente pago ao sócio, que excedesse o valor do lucro presumido, diminuído do próprio IRPJ.

Tratando-se de outra modalidade de lançamento, com retenção na fonte pela tabela progressiva e posterior inclusão na declaração de ajuste, não se pode cogitar de simples adequação da base de cálculo, impondo-se seja cancelado o lançamento efetuado com base no artigo 44 da Lei n.º 8.541/92.

Quanto à CSLL, entendo adequada a fundamentação trazida no voto condutor da decisão recorrida, assim expresso:



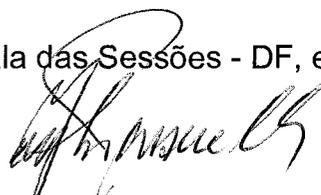
Processo n.º : 10825.000875/99-10
Acórdão n.º : CSRF/01-04.496

“Quanto à CSLL, afastada a aplicação do artigo 43 da Lei n.º 8.541/92, é de ser reduzida a base de cálculo para 10% da receita omitida, nos termos do artigo 2.º, § 2.º, da Lei n.º 7.689/89.”

Assim, nos limites do recurso oferecido pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, que tem os mesmos limites da matéria relativa ao ano de 1995, a decisão da 8ª Câmara deve ser integralmente mantida, restando definitiva na esfera administrativa.

Assim, pelo que consta do processo, voto por conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 2003



JOSE CARLOS PASSUELLO