



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10855.001602/96-39
Recurso nº : RD/108-130.646
Matéria : IRPJ e OUTROS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : CHADIEH & CIA. LTDA.
Sessão de : 02 DE DEZEMBRO DE 2003
Acórdão nº : CSRF/01-04.818

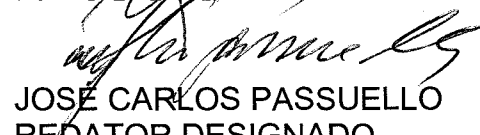
IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92, ALTERADO PELA LEI Nº 9.064/95 E REVOGADO PELA LEI Nº 9.249/95 – RETROATIVIDADE BENIGNA: A forte conotação de penalidade da norma de incidência, combinada com a quebra de isonomia e da sistemática que instrui o lucro presumido e o conflito 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, 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. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 MAI 2004

Processo nº : 10855.001602/96-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.818

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; ROMÉU BUENO DE CAMARGO (suplente convocado); MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente o Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.



Processo n.º : 10855.001602/96-39

Acórdão n.º : CSRF/01-04.818

Recurso n.º : RD/108-130.646

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso especial, interposto pelo Procurado 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 108-07.146 de 16 de outubro 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.

A matéria foi impugnada às fls. 165/170, e, por meio do Acórdão 104, da DRF em Fortaleza, a Autoridade de Primeira Instância manteve o lançamento, fundamentando-o na Lei 9430/1996, artigos 1º e 2º c/c artigo 15, parágrafos 1º e 2º do artigo 29 da Lei 9430/1996, artigos 30 a 32, 34, 35 da Lei 8981 e 9065/1995.

A Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes julgou o recurso voluntário do contribuinte, e, através do Acórdão 108-07.146 de 16 de outubro de 2002, DEU provimento PARCIAL ao recurso, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

“IRPJ – IRRF – CSL – A tributação em separado prevista nos artigos 43 e 44 da Lei n.º. 8541/92 tem natureza de penalidade, aplicando-se retroativamente o artigo 36 da Lei n.º. 9249/95, que os revogou. Em consequência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deve ser afastada sua aplicação, excluindo-se do lançamento aquilo que constitui acréscimo penal.”



Processo n.º : 10855.001602/96-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.818

Inconformado com a decisão prolatada, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou o Recurso Especial de folhas 354 a 366, alegando haver divergência entre a decisão tomada pela Câmara recorrida e os acórdãos n.º. 105-13.283 e 103-20.564, respectivamente da Quinta e da Terceira Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes.

A ementa do acórdão paradigma está abaixo transcrita:

“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 sobre o lucro, 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.”

O presidente da Câmara recorrida através do despacho 108-0.194/2002, Deu seguimento ao recurso especial por entender ter restado caracterizado o dissídio jurisprudencial, pois, enquanto a Oitava 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 traduzia uma penalidade, a Quinta Câmara no acórdão paradigma entendeu que a regra estabelecida nos artigos 43 e 44 da Lei 8541/92 consistiam em mero critério de tributação de receitas omitidas, não possuindo caráter de penalidade.

É o relatório.



Processo n.º : 10855.001602/96-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.818

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 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.



Processo n.º : 10855.001602/96-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.818

A empresa não ofereceu contra-razões ao apelo do PFN.

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.



Processo n.º : 10855.001602/96-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.818

§ 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 carácter 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.

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



Processo n.º : 10855.001602/96-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.818

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 RÁO, 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 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 n.º : 10855.001602/96-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.818

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



Processo n.º : 10855.001602/96-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.818

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.

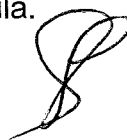
O lançamento deu como apoio legal para a exigência o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 e faz a combinação com o artigo 3º da Lei nº 9.064/95 e artigo 62 da Lei nº 8.981/95.

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.

CSLL, tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão dada ao lançamento relativo ao IRPJ é aplicável no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.



Processo n.º : 10855.001602/96-39
Acórdão n.º : CSRF/01-04.818

Pelo exposto, conheço o recurso apresentado pelo PFN e no mérito voto para DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para restabelecer as exigências de IRPJ,CSLL, relativos 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 : 10855.001602/96-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.818

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Redator designado:

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, ouseo 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.

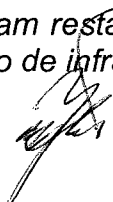
O presente processo teve intentados dois recursos, ambos especiais calcados em divergências jurisprudenciais.

O primeiro deles, interposto pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, na forma do Despacho Presi nº 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 nº 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 nº : 10855.001602/96-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.818

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 nº 108-0.028/2002, restando as contra-razões oferecidas a fls. 682 a 684.

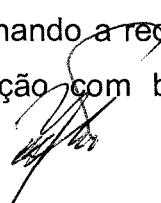
A matéria já foi submetida à apreciação dessa Câmara Superior de Recursos Fiscais em algumas ocasiões, sendo pela primeira vez no recurso especial RD/107-0.214, relativo ao processo nº 13924-000.190/98-27, julgado na sessão de 14 de abril de 1993, quando foi produzido o Acórdão nº CSRF/01-04.477, assim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

“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 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.



Processo nº : 10855.001602/96-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.818

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

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 nº 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 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).

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 nº : 10855.001602/96-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.818

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.

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

Processo nº : 10855.001602/96-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.818

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.

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.

Trago, por necessário, o entendimento esposado pela 8ª Câmara, à unanimidade, contido no voto condutor do Acórdão

Processo nº : 10855.001602/96-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.818

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.

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 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.

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.

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 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."

Processo nº : 10855.001602/96-39
Acórdão nº : CSRF/01-04.818

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 nº 8.541/92.

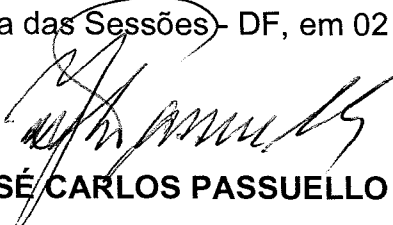
Quanto à CSLL, entendo adequada a fundamentação trazida no voto condutor da decisão recorrida, assim expresso:

“Quanto à CSLL, afastada a aplicação do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, é de ser reduzida a base de cálculo para 10% da receita omitida, nos termos do artigo 2º, § 2º, da Lei nº 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 02 de dezembro de 2003.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO