



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA CÂMARA

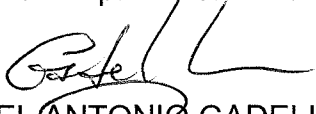
Processo n.º : 10855.002261/97-36
Recurso n.º : RD/103-129826
Matéria : IRPJ e OUTROS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : CURTUME SUL PAULISTA LTDA.
Sessão de : 14 de março de 2005.
Acórdão n.º : CSRF/01-05.178

IRPJ, IRF e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – OMISSÃO DE RECEITA – BASE DE CÁLCULO – A tributação com base no lucro presumido, mesmo nos lançamentos de ofício, não pode eleger como base de cálculo 100% da receita bruta, sendo inaplicáveis as disposições dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, não só por se reportarem estes artigos às exigências feitas com base no lucro real, como também por ofensa ao artigo 3º do CTN, ao traduzir imposto como penalidade.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por 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, Marcos Vinícius Neder de Lima e Carlos Alberto Gonçalves Nunes que deram provimento ao recurso.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 MAI 2005

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo n.º : 10855.002261/97-36
Acórdão n.º : CSRF/01-05.178

Recurso n.º : RD/103-129826
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : CURTUME SUL PAULISTA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, com arrimo no art. 5º, inc. II, do RI, portanto pela demonstração de divergência.

A decisão recorrida está consubstanciada no Acórdão nº 103-21.003 (fls 147 a 156), assim ementado, na parte que interessa:

*“IRPJ, IRF e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – OMISSÃO DE RECEITA – BASE DE CÁLCULO – A tributação com base no lucro presumido, mesmo nos lançamentos de ofício, não pode eleger como base de cálculo 100% da receita bruta, sendo inaplicáveis as disposições dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, não só por se reportarem estes artigos às exigências feitas com base no lucro real, como também por ofensa ao artigo 3º do CTN, ao traduzir imposto como penalidade.
(...)
Recurso parcialmente provido.”*

O recurso foi provisoriamente acolhido pelo Ilustre Presidente da 3ª Câmara, conforme Despacho Presi nº 103-0.164/2004 (fls. 205 a 207), sob a proteção do acórdão nº 107-06.382, assim ementado:

*“(…)
IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITAS – ANO-CALENDÁRIO DE 1995 – SUPRIMENTO DE CAIXA – Os suprimentos de caixa realizados por parte dos sócios da pessoa jurídica, a título de aumento de capital, empréstimos em dinheiro ou doação, sem prova da boa origem e efetiva entrega dos mesmos, autoriza a presunção legal de omissão de receitas nos termos do disposto no artigo 229 do RIR/94.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA
[...]*

Processo n.º : 10855.002261/97-36

Acórdão n.º : CSRF/01-05.178

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – AGOSTO/95 –
Em se tratando de lançamento decorrente, mantida a
tributação do procedimento principal, deve-se dar a esse o
mesmo destino.
[...]"*

O acolhimento do recurso limitou a matéria à aplicabilidade da Lei n° 8.541/92, artigos 43 e 44, com a redação dada pela Medida Provisória n° 492/94, aos fatos geradores do IRPJ, IRRF e CSLL ocorridos no ano calendário de 1995.

O recurso trouxe o questionamento sustentando a constitucionalidade das exigências calcadas nos artigos citados da MP 492/94, que, no seu dizer não institui alíquota ou base de cálculo exagerada, eis que a tributação em separado de receitas omitidas sempre foi prevista na legislação fiscal brasileira, justificada em face da presunção (*iure et de iure* a partir da Lei 8.541/92) de que os custos inerentes a tais receitas já foram considerados no cálculo do lucro líquido, e que, por outro lado, a pessoa jurídica possui capacidade contributiva para recolher o imposto sobre a totalidade das receitas omitidas, vez que elas serão integralmente repassadas aos sócios/proprietários da empresa. Conclui que é perfeitamente legítimo o lançamento do imposto de renda sobre a totalidade das receitas omitidas pelos contribuintes que recolhem o imposto de renda com base no lucro presumido, igualmente aos contribuintes que recolhem com base no lucro real, vez que as disposições legislativas que antes fundamentavam o tratamento diferenciado foram revogadas pela Medida Provisória n° 492/94, não se tratando o lançamento de imposição de penalidade ou confisco de valores.

A empresa, intimada da interposição do recurso, não apresentou contra-razões.

É o relatório.

VOTO

CONSELHEIRO JOSÉ CARLOS PASSUELLO, RELATOR.

A divergência está comprovada e o recurso deve ser conhecido.

A questão vem sendo trazida a esta Câmara Superior já por algumas vezes tendo se formado jurisprudência consolidada.

Em julgamentos anteriores as decisões tem sido favoráveis aos contribuintes.

Foi tratado o assunto, penso que pela vez primeira neste Colegiado, no Recurso RD/107-0.214 (Processo n.º 13924.000190/98-27), cuja decisão prolatada está contida na ementa do Acórdão CSRF/01-04.477.

Pela semelhança entre os casos, é possível trazer o conteúdo do voto que, à época logrou a aprovação do Colegiado, assim expresso:

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 3.º 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).

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

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.

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.

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;

(...)

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%, 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.

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 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?

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 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.

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 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.”

No presente caso, não se trata de recurso envolvendo decisão que manteve parcialmente a exigência, pela interpretação acima construída, uma vez que houve o cancelamento integral da exigência.

Processo n.º : 10855.002261/97-36
Acórdão n.º : CSRF/01-05.178

Adaptando a situação presente ao que ficou acima explicitado, pode-se adotar a mesma conclusão quando ao provimento ao recurso especial, apenas fazendo-se tal ressalva.

Dessa forma, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 14 de março de 2005.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO

