



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10875.003119/99-21
Recurso nº : 101-132459
Matéria : IRPJ E OUTROS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL.
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : DENVER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Sessão de : 10 de agosto de 2004
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

IRPJ, CSLL E IRFONTE – LEI 8.541/92 – ARTS. 43 E 44 – REVOGAÇÃO PELA LEI Nº 9.249/95 – EFEITOS – CARÁTER DE PENALIDADE DOS DISPOSITIVOS REVOGADOS: Os efeitos jurídicos da revogação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, pelo artigo 36 da Lei nº 9.249/95, operam-se a partir da vigência da lei revogadora. Não pode ser olvidado, ainda, o caráter de penalidade que marcava os dispositivos revogados, sendo aplicável o disposto no Art. 106, inciso II. Letra c) do CTN.

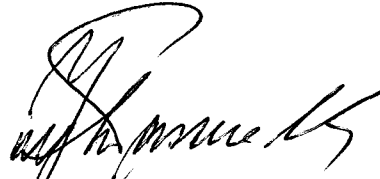
Recurso especial negado.

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), Antonio de Freitas Dutra, José Ribamar Barros Penha, Marcos Vinícius Neder de Lima e Carlos Alberto Gonçalves Nunes que deram provimento integral ao recurso e os Conselheiros José Henrique Longo e Manoel Antônio Gadelha Dias que deram provimento parcial ao recurso para restabelecer a tributação do IR-FONTE à alíquota de 15%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello. O Conselheiro Dorival Padovan apresentou declaração de voto.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051



JOSE CARLOS PASSUELLO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 25 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES (Suplente convocado), CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

Recurso nº : 101-132459
Recorrente : FAZENDA NACIONAL.
Interessada : DENVER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

RELATÓRIO

O Procurador da Fazenda Nacional credenciado junto à Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Inconformado com o acórdão 101-94.072 de 29 de janeiro de 2.003, apresentou recurso a esta instância especial alegando contrariedade à lei nos termos do artigo 5º inciso I do Regimento Interno da CSRF aprovado pela Portaria MF 55/98.

O acórdão recorrido na parte trazida à esta instância está assim ementado:

“IPRJ/IRRF – TRIBUTAÇÃO COM FUNDAMENTO NOS ARTIGOS 43 E 44 DA Lei Nº 8.541/92. O artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95, que revogou os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, que entrou em vigor na data de sua publicação e aplica-se retroativamente face ao disposto no artigo 106, inciso II, letra “c”, do Código Tributário Nacional e para os contribuintes que optaram pelo lucro real anual, admite-se a compensação de prejuízos acumulados, obedecidas às limitações impostas na legislação de regência e cancelamento do lançamento do imposto sobre a renda na fonte.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. CONFINS. A decisão proferida no lançamento principal estende-se ao demais lançamentos.”

No voto condutor do acórdão o relator alinhavou, em epítome, os seguintes argumentos para afastar a tributação:

1º) Efetivamente os dispositivos foram revogados em 27/12/95 e portanto para o lucro real anual não mais vigorou em 31.12.95.



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

2º) A tributação tem efeito de confisco pois somando todas as exigências teríamos 127,14% sobre a receita omitida.

3º) A hipótese tem caráter penal. O artigo 24 da Lei 9.249/95 e a revogação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 pelo artigo 36 inciso IV representaria uma correta interpretação dos artigos 43 e 44 do CTN; ou seja, a de que o artigo que procedeu à revogação tem caráter interpretativo e assim retroagiria ao momento do advento do fato gerador do artigo revogado.

4º) A tributação com base nos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 fere os artigos 43 e 44 do CTN uma vez que não tributa lucro real, presumido ou arbitrado mas a própria receita.

5º) Quanto ao IR FONTE acrescenta ainda que a existência de disparidade entre as alíquotas da tributação normal da distribuição 15% e a exigida quando o fonte for oriundo de omissão de receita que é de 25%.

Dentro do prazo regimental o PFN apresentou o recurso de folhas 921 a 939, argumentando em síntese o seguinte.

1.1 – A câmara equivocou ao aduzir que o recorrido optou por recolher o imposto referente ao ano de 1995 com base no lucro real anual.

O PFN ataca a parte do voto que diz ter o contribuinte optado pelo lucro real anual, dizendo que tal argumento somente fora trazido à discussão em memorial e do qual não fora o representante da Fazenda cientificado, contrariando assim o artigo 18 § 7º do RICC. Essa irregularidade já deveria importar em não acolhimento das alegações do Recorrido.

Diz que a declaração existente nos autos é de outra empresa FORMILINE S/A de CGC diferente da recorrente e não há prova de que tenha sido incorporado por essa sociedade.



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

Diz que o legislador optou pela tributação da receita omitida de forma definitiva e que a mesma não compõe o lucro real presumido ou arbitrado, nos termos do art. 43 § 2º da Lei nº 8.541/92, assim é irrelevante se a opção do contribuinte se pelo lucro real anual ou mensal, assim não há obrigar a fiscalização a escolher o modo de apuração adotado pelo contribuinte.

Quanto a argumentação de revogação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, afirma que não ocorrera por força do artigo 35 da Lei 9.249/95 uma vez que o legislador determinou os efeitos da lei a partir de 1º de janeiro de 1996.

1.2 Quanto a retroatividade da norma revogatória diz que o artigo 106, II "c" não permite a aplicação retroativa de norma que tenha revogado tributo.

Afirma que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 instituiu tributo, cuja base de cálculo são as receitas omitidas pelo contribuinte, porém a Câmara entendeu ter a referida norma instituído penalidade visto serem a base de cálculo e alíquotas muito elevadas, porém não se pode classificar uma exação como tributo ou penalidade em função do valor exigido.

Pergunta: Se o dispositivo criou uma pena então qual o tributo devido pelo contribuinte que omitiu receita durante a vigência da norma?

Diz que a norma não instituiu alíquota ou base de cálculo exageradas, eis que a tributação em separado das receitas omitidas sempre foi prevista na legislação fiscal brasileira, justificada pela 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 imposto sobre a totalidade da receita omitida, uma vez que elas serão integralmente repassadas ao sócios.

1.3 – Argumenta que os artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 não ofendem o conceito de renda.



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

Rebatendo o argumento de que tendo a norma caráter penalizante a forma de tributação prevista no artigo 24 da Lei 9.249/95 retroagiria, diz que a norma não é interpretativa, nem expressa e nem tacitamente, não tendo portanto o pressuposto para aplicação do artigo 106-I do CTN.

Rebate o argumento da decisão quanto à contrariedade ao conceito de renda transcrevendo parecer do jurista OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, onde o autor demonstra com toda clareza que a incidência definitiva do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro é claramente admitida pela Constituição Federal de 1.988.

Cita decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes que justificaram a tributação da totalidade da receita omitida.

Através do despacho PRESI de folha 940 o presidente da câmara recorrida deu seguimento ao recurso do procurador.

Através da petição de folha 945 a empresa desistiu de interpor recurso especial em relação à parte mantida pelo Conselho, tendo aderido ao PAES.

Através da petição de folhas 955 a 958 pede a consideração dos valores contidos na planilha de folha 959 como aqueles a serem incluídos no parcelamento especial previsto no PAES.

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

Que efetivamente sua opção fora pelo lucro real anual e que a declaração da empresa Formiline S.A fora juntada pela fiscalização e sendo essa empresa totalmente estranha ao caso patente está o erro manifesto. (JUNTA CÓPIA



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

DE DECLARAÇÃO RETIFICADORA APRESENTADA EM 27.04.99 FLS. 1002 A 1.021.).

Passa a rebater os argumentos do PFN utilizando em parte as razões proferidas pelo relator do acórdão recorrido e junta parecer sobre consulta por ela formulada aos juristas Hugo de Brito Machado, e Hugo de Brito Machado Segundo, que pode ser resumido pela transcrição das questões formuladas e as respostas apresentadas.

“1ª) O art. 36, inciso IV, da Lei 9.249/95, que revogou expressamente os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1.992, aplica-se na determinação do imposto de renda do ano base de 1995, exercício de 1996?

Sim. Não implicando em criação ou aumento de tributo, a norma revogadora incide imediatamente, razão pela qual as normas revogadas não se aplicam ao imposto de renda cuja fato gerador estava em curso e se completou em 31 de dezembro de 1.995. Aliás, mesmo que implicasse aumento de tributo, de acordo com a tese que a Receita Federal sempre sustentou, segundo a qual o fato gerador do Imposto de Renda é “complexivo” e consuma-se apenas em 31.12 de cada ano, alteração havida durante o ano de 1995, antes do término do dia 31.12.1995, aplica-se imediatamente.

Entretanto, ainda que assim não seja, a norma revogadora dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 produz efeitos retroativos, por tratar-se de norma punitiva. Invocável, no caso, o disposto no artigo 106, inciso II do Código Tributário Nacional.

2. O que significam as expressões “entra em vigor na data de sua publicação” e “produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996”, constantes do artigo 35, da Lei 9.249, de 25 de dezembro de 1995?

A expressão “entra em vigor na data de sua publicação”, constante do art. 35, da Lei 9.249/95, quer dizer que todos os dispositivos da referida Lei, que não implicaram criação ou aumento de tributo e, portanto, não eram alcançados pelo



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

princípio da anterioridade tributária, ganharam, naquela data, aptidão pra incidir e, assim, qualificar juridicamente os fatos.

A expressão “produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1.996”, constante do mesmo dispositivo legal, que dizer que a vigência da referida lei se fez sem a violação ao princípio da anterioridade jurídica, vale dizer, qualquer ônus tributário da mesma decorrente só passou a ser devido a partir de 1º de janeiro de 1.996.

3. É correto o entendimento pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no caso de que se cuida?

Sim. Não obstante pequenas insuficiências em sua fundamentação, como acontece quanto à caracterização da norma punitiva, a decisão em referência, quanto a suas conclusões, é irreprochável.”

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

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'J' followed by several loops and a smaller signature to the right.

Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

VOTO 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 I e citou a legislação que em seu entendimento fora contrariada, pelo que conheço da petição.

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

Examinemos a legislação para enfrentar o primeiro e central argumento desta lide que é a revogação ou não dos artigos 43 e 44 da Lei nº



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

8.541/92 em 27.12.95 e portanto não poderiam alcançar o fato gerador do IRPJ CSL e IRF sobre o lucro real anual para as pessoas que optaram pelo real anual e recolhimento mensal com base na estimativa.

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 definitivos.** (Texto constante das MP 783/94 e reedições posteriores, convertida na Lei nº 9.064/95).

§ 3º – A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência – UFIR pelo valor desta fixado para o mês da omissão. (Parágrafo introduzido pelo artigo 3º da Lei nº 9.064/95).



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

§ 4º - Consideram-se vencidos o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão. (Parágrafo introduzido pelo artigo 3º da Lei nº 9.064/95).

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.

§ 1º) O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.

§ 2º) O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para os seus sócios.

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995



Art. 35 - Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996.

Art. 36 - Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente:

I - o Decreto-lei nº 1.215, de 4 de maio de 1972, observado o disposto no art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

II - os arts. 2º a 19 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989;

III - os arts. 9º e 12 da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990;



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

IV - os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

V - o art. 28 e os incisos VI, XI e XII e o parágrafo único do art. 36, os arts. 46, 48 e 54, e o inciso II do art. 60, todos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, alterada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e o art. 10 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Os argumentos sustentados pelo relator do acórdão recorrido, pelo contra arrazoante e até mesmo pelos juristas que assinaram o parecer não resistem a um exame mais aprofundado da legislação mormente quanto aos efeitos da defendida revogação.

É certo que, se o artigo 36 da Lei nº 9.249/95 revogou já na data de sua publicação os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, o fez também em relação a todos os outros artigos dispositivos legais nele expressos.

Pois bem, então verifiquemos do que tratavam os outros artigos que se mantida a tese da empresa também estariam revogados em 27.12.95.

O Decreto-lei nº 1.215/72 deu competência ao Ministro da Fazenda para conceder restituição, redução ou isenção do imposto de renda que incidisse sobre juros e comissões relacionados com a aquisição de bens.

Os artigos 2º a 19 da Lei nº 7.799 de 10 de julho de 1989 estabeleceram as normas de correção monetária das demonstrações financeiras, as regras para baixa de bens do ativo, as bases e métodos de correção monetária, as normas para registro do ativo permanente, enfim uma série de normas relativa à escrituração contábil-fiscal.

Como se vê se admitida a hipótese de revogação em 27 de dezembro de 1995, não haveria correção monetária das demonstrações financeiras nos balanços a serem levantados em 31.12, logo quebraria todo o sistema vigente



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

durante o ano e no caso em lide com prejuízos para o contribuinte uma vez que pela declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1995 ano calendário de 1994, fl. 20, a empresa encerrou aquele período base com R\$ 4.505.061,00 e se válida a tese não poderia corrigir tal prejuízo.

O artigo 9º da Lei 8.023/90 que regula a tributação da atividade rural tem a seguinte redação:

Lei nº 8.023/90

Art. 9º - O contribuinte que, no decurso do ano-base, mantiver depósitos vinculados ao financiamento da atividade rural, nos termos definidos pelo Poder Executivo, poderá utilizar o saldo médio ajustado dos depósitos para reduzir, em até cem por cento, o valor da base de cálculo do imposto.

Se admitida a revogação defendida, os contribuintes não poderiam exercer o direito à dedução prevista.

O artigo 28 da Lei nº 8.981 estabelece os percentuais para aplicação sobre a receita bruta para se determinar a base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica a ser recolhido mensalmente pela empresas optantes pelo real anual com recolhimento mensal com base na estimativa. Admitida a revogação as empresa optantes pelo sistema não teriam norma legal a regular a forma de determinação dessa base de cálculo para o recolhimento referente ao mês de dezembro de 1995.

O artigo 36 da Lei nº 8.981/95, relaciona as atividades que se praticadas pelas pessoas jurídicas as obrigariam a adotar o regime de tributação pelo lucro real, vendando assim a opção pelo lucro presumido.

Acredito que não há necessidade de continuar descrevendo sinteticamente as normas que foram revogadas pelo artigo 36 da Lei 9.249/95, as até aqui comentadas já mostra o absurdo que seria considerá-las não válidas em 31.12.95, pois quebraria todo o sistema adotado.



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

Demonstrada a inviabilidade de se considerar tais dispositivos revogados restaria ainda, para não fugir do debate enfrentar as conclusões dadas às expressões contidas no artigo 35 da Lei nº 9.249/95.

Diz o artigo:

Art. 35 – Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1.996.

Quanto à expressão “entra em vigor da data de sua publicação”, sustentam aos pareceristas que todos os dispositivos que não implicassem em criação ou aumento de tributo, não seriam alcançados pelo princípio da anterioridade tributária, logo entraram em vigor em 27.12.95. Quanto à expressão “produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996” sustentam os pareceristas, significar que a vigência da referida lei se fez sem violação ao princípio da anterioridade jurídica, e que qualquer ônus tributário da mesma decorrente só passou a ser devido a partir de janeiro de 1996.

Com todo respeito, trata-se de interpretação equivocada pois a obediência aos princípios constitucionais não precisam ser explicitados em cada lei para serem obedecidos, eles podem e devem ser aplicados sempre. A conclusão é contraditória uma vez que dá o mesmo efeito às duas expressões, ou seja de vigência da lei. Ora a lei não traz palavras inúteis logo se uma expressão tem um significado a outra tem significado diferente, sob pena de redundância.

Teria o legislador dividido a lei, quanto à entrada em vigor, como quer interpretado? Seria necessária a colocação de uma expressão para garantir o cumprimento de princípio Constitucional?

Entendemos que o legislador determinou a entrada da lei em vigor no momento de sua publicação porém que deveria ser cumprida no todo a partir de janeiro de 1.996, inclusive quanto às revogações.

Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

Se entendimento diverso for dado além de quebrar todo o sistema entre eles ode correção monetária como ficou demonstrado, estaríamos prejudicando ora o fisco ora o contribuinte. Se como ficou demonstrado o contribuinte tivesse estoque de prejuízo não poderia corrigir, se as contas sujeitas a correção resultassem em saldo devedor, que sempre fora admii como dedutível para apuração do lucro líquido, não podendo corrigir o contribuinte mais uma vez estaria prejudicado.


Seguindo nos argumentos constantes da decisão recorrida o segundo seria que a tributação contida nos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, resultando em uma exigência equivalente a 127,14% da receita omitida configuraria confisco.

A Constituição Federal em seu artigo 150 inciso IV realmente veda a utilização de tributo com efeito de confisco e não tributos com efeito de confisco, ou seja não vedou que a soma do o conjunto de tributos e contribuições cujos fatos geradores são diferentes ultrapassassem determinado valor e nem limitou a Constituição a penalidade a ser aplicada.

O relator somou todos os percentuais de tributos e contribuições e chegou a um percentual de 72,65%, portanto não poderia ser maior que a própria base de cálculo. O engano foi considerar também a multa de 75% para se chegar ao percentual de 127,14%, pois como previsto na constituição a restrição diz respeito a tributo e não a penalidade, logo a penalidade não poderia ser levada em conta numa análise de eventual quebra da vedação de confisco.

Um dos motivos 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.

Partindo da correta tese de que os artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 vigoraram até 31.12.95, inclusive, seria desnecessário enfrentar o argumento de



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

retroatividade benigna, porém para não fugir ao debate e para que não se alegue omissão, passamos a tratar do tema.

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, 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.

Mas não é só isso os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 modificam a norma hipotética de incidência tributária em relação ao seu critério temporal, desvinculando o momento de ocorrência do fato gerador da apuração do resultado, mensal ou anual, para o mês da omissão, ao determinar nos § 3º e 4º do artigo 43 a conversão da base de cálculo em quantidade de UFIR pelo mês da omissão bem e o vencimento na data da omissão. A norma não tratou de penalidade, logo inaplicável o artigo 106 inciso II letra “c” do CTN.

Assim 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”, trata de regra de base de cálculo do tributo e não de penalidade.



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

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

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

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

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

No bem elaborado recurso o PFN demonstra que a receita omitida sempre recebeu tratamento diferenciado do legislador, 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.

A JURISPRUDÊNCIA



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

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

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

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

Insisto.

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

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

Não tem nada de material ou essencialista.

É um conceito legal.

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

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



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

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

Leio em ALIOMAR BALEEIRO:

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

.....(45).

Está no CTN como sendo

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

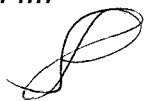
Para efeitos tributários, não há o que falar em LUCRO REAL que não seja o decorrente da definição legal.”

Agora digo eu.

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

Sobre a aplicação retroativa de lei a referida decisão do STF traz uma lição exemplar quando o ministro examinava o direito dos contribuintes utilizarem em 1990 o IPC E não o BTNF, visto que somente a Lei 8.200/91 veio autorizar o reconhecimento da CM da diferença entre os dois indexadores, verbis:

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



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

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

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

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

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

Quanto a tese de que não se tributa as figuras do lucro real, presumido, ou arbitrado e que portanto a exigência estaria ferindo os artigos 43 e 44 do CTN, além das razões já expostas, cabe salientar que a tributação em separado em nada fere a Lei Complementar pois a receita omitida seria nada mais nada menos que o “plus” do lucro que ficou às escondidas, fora da escrituração realizada pelo contribuinte e que o legislador quis deslocar o momento de ocorrência do fato gerador do imposto do interregno de apuração adotado pela empresa para o mês de verificação da omissão. Assim não importa a modalidade adotada pelo contribuinte, se real mensal ou anual, para a omissão de receitas na vigência dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, o momento de ocorrência fato gerador eleito pelo legislador foi da omissão.

Quanto à disparidade das alíquotas para a distribuição normal de lucros e a distribuição considerada automática no caso de omissão de receitas, não há qualquer restrição legal para se estabelecer alíquotas diversas para situações diferentes, ora embora em ambos os casos o tributo seja IR FONTE, não está o



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

legislador obrigado a estabelecer as mesmas alíquotas, fosse assim em quaisquer situações, como rendimentos de aplicação financeira, pagamentos sem causa ou a pessoas não identificadas e outros teriam que ter a mesma alíquota.

Pelo exposto, conheço o recurso apresentado pelo PFN e no mérito voto para DAR-LHE PROVIMENTO, para restabelecer as exigências de IRPJ, IRRF e CSLL, deixando claro que o restabelecimento se refere aos fatos geradores não alcançados pela decadência admitida no acórdão recorrido, visto que essa matéria não foi objeto de recurso especial.

Sala das Sessões - DF, em 10 de agosto de 2004.


JOSE CLÓVIS ALVES

Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator.

Ouvindo atentamente o judicioso voto do Ilustre Relator, que foi seguido de detalhadas e amplas discussões em Plenário, e diante das ponderações colocadas pelos pares que usaram da palavra e posições minhas anteriores, ouso dele divergir.

Considerando ser o voto proferido pelo Relator Designado, quando da ocorrência de voto vencedor a ser redigido por Conselheiro diferente do Relator original, o voto da Câmara, estarei tentando alinhar tanto as razões pessoais de votar quanto as razões expendidas pelos demais Conselheiros que divergiram do Ilustre Relator, tentando assim expor o conjunto de argumentos apresentados na sessão.

O Recurso Especial foi interposto pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional contra decisão prolatada pela 1ª Câmara, consubstanciada no Acórdão nº 101-94.072, resumido na seguinte ementa:

Número do Recurso: 132459

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10875.003119/99-21

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTROS

Recorrente: DENVER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Recorrida/Interessado: 4ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

Data da Sessão: 29/01/2003 01:00:00

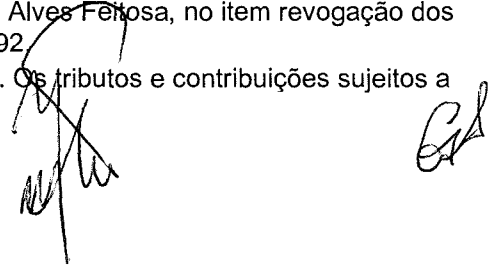
Relator: Kazuki Shiobara

Decisão: Acórdão 101-94072

Resultado: DPPM - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni, Paulo Roberto Cortez e Celso Alves Feres, no item revogação dos arts. 43 e 44 da Lei nr. 8.541/92.

Ementa: PRELIMINAR. DECADENCIA. Os tributos e contribuições sujeitos a



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

lançamentos por homologação, com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, a atividade exercida pelo sujeito passivo está homologada e não cabe mais a revisão do lançamento ou novo lançamento.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE CAIXA. Valores depositados em conta corrente bancária da pessoa jurídica, sem a identificação do depositante e escriturados na contabilidade a título de adiantamento para aumento de Capital Social e, quando intimados a autuada e nem seus sócios comprovam a origem e a efetiva entrega do numerário, caracteriza suprimento de numerário sem origem e cabe presunção de omissão de receita.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. Quando o sujeito passivo comprova que as obrigações constantes do passivo foram pagas no período subsequente e tanto as obrigações como os pagamentos estão regularmente escriturados pelo credor não cabe a presunção de omissão de receitas, na forma do artigo 228 do RIR/94.

IRPJ/IRRF. TRIBUTAÇÃO COM FUNDAMENTO NOS ARTIGOS 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/92. O artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95, que revogou os artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/92, que entrou em vigor na data de sua publicação e aplica-se retroativamente face ao disposto no artigo 106, inciso II, letra 'c', do Código Tributário Nacional e para os contribuintes que optou pelo lucro real anual, admite-se a compensação de prejuízos fiscais apurados e acumulados, obedecidas às limitações impostas na legislação de regência e cancelamento do lançamento do imposto sobre a renda na fonte.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. A decisão proferida no lançamento principal estende-se aos demais lançamentos.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS/FATURAMENTO. Até o advento da Medida Provisória nº 1.212/95, a base de cálculo do PIS/FATURAMENTO é o faturamento de seis meses anteriores ao mês da ocorrência do fato gerador. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça.

Acolhida preliminar, em parte e provido, em parte, no mérito

O recurso especial atacou exclusivamente o item, conforme consta do Relatório lido em plenário, seguinte:

IRPJ/IRRF. TRIBUTAÇÃO COM FUNDAMENTO NOS ARTIGOS 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/92. O artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95, que revogou os artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/92, que entrou em vigor na data de sua publicação e aplica-se retroativamente face ao disposto no artigo 106, inciso II, letra 'c', do Código Tributário Nacional e para os contribuintes que optou pelo lucro real anual, admite-se a compensação de prejuízos fiscais apurados e acumulados, obedecidas às limitações impostas na legislação de regência e

Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

cancelamento do lançamento do imposto sobre a renda na fonte.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. A decisão proferida no lançamento principal estende-se aos demais lançamentos.”

A discussão principal se prende aos aspectos de norma penalizante e à revogação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

A primeira questão fortemente usada pela Douta Procuradoria no seu recurso e argumentos diz respeito ao seu entendimento de que não consta do processo o regime de apuração do lucro real da recorrente, do ano de 1995 – exercício 1996, tanto que constou da petição (fls. 924) um tópico especialmente dedicado ao tema, sob a designação de: *“1.1. A. e. Câmara a quo se equivocou ao aduzir que o Recorrido optou por recolher o imposto referente ao ano de 1995 com base no lucro real.”*

A cópia da declaração foi trazida ao processo na íntegra, na qual se pode verificar a opção expressamente exercida (fls. 1006): *“APURAÇÃO DO LUCRO REAL NO PERÍODO: Anual”*.

Este aspecto é de vital importância no meu posicionamento ora expressado, porquanto a revogação opera seus efeitos inclusive no período em que cessou a validade da norma revogada e, caso a apuração fosse mensal, a revogação alcançaria apenas o mês de dezembro, sendo de se manter os efeitos da lei revogada nos meses de janeiro a novembro de 1995.

Assim, mostra-se coerente a posição adotada pelo Ilustre Relator do voto condutor da decisão recorrida em alcançar todo o ano de 1995 pelos efeitos da revogação, aliás, posição por mim já defendida em votações anteriores.

A apreciação dos aspectos agora abordados deve se iniciar por um exame da sistemática de formulação temporal da base de cálculo do imposto de renda de pessoa jurídica e da contribuição social.

Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

Salvo a hipótese de tributação trimestral, que não tem possibilidade de ter sido adotada pela recorrente, duas são as formas que poderia a empresa ter adotado, alternativamente.

Poderia ela ter apurado o lucro real e pago o seu imposto de renda e a sua contribuição social mensalmente, mediante apuração mensal definitiva da base de cálculo.

Poderia, ainda, ter optado pela apuração anual, sob uma das duas seguintes formas:

a) apuração anual submetida a ajuste no encerramento do período anual correspondente ao ano calendário, mas com o pagamento mensal apurado objetivamente mediante a utilização de balanço de suspensão, que calibra o lucro tributável e o tributo devido ao mesmo valor que seria apurado se fosse adotado o lucro tributável mensalmente definitivamente apurado, e que, na minha forma de ver guarda forte semelhança, diferenciando-se apenas pela possibilidade de combinar os resultados cumulativos propiciando diferenças em poucos e especiais situações de compensação de prejuízos fiscais apurados dentro do ano civil. Aqui também a empresa se submete à escrituração mensal do livro de apuração do lucro real e da contribuição social e ao registro no seu livro diário dos balanços de suspensão, inclusive com a apropriação detalhada e rigorosa do registro de inventário;

b) apuração anual mediante o recolhimento mensal de antecipações baseadas na receita bruta da empresa, em cuja hipótese, ao final do ano civil, deverá a empresa proceder ao ajuste, só então considerando os ajustes escriturados no livro de apuração do lucro real e da contribuição social. Evidentemente existe uma combinação destas duas hipóteses, quando se alterna meses com apuração da base mediante utilização do balanço de suspensão e da estimativa, mas, pela sua complexidade e considerando que qualquer balanço de suspensão provoca a mensuração definitiva do tributo considerado entre o início do ano civil e o final do mês a que se refere, deixarei de aprofundar seus aspectos.

Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

Por representar situações claras e que interessam ao presente processo, estarei referenciando as duas hipóteses, que são aquelas que se amoldam às teses da recorrente e da decisão recorrida.

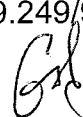
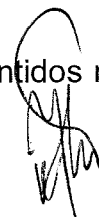
Na primeira hipótese, entendo ser possível considerar o período de apuração do lucro real e da contribuição social e do pagamento do tributo como sendo mensal, assim sendo, a revogação de uma lei, que provoque a redução do tributo, ocorrendo ela durante o ano calendário, estou convencido que pode ser considerado o efeito fiscal da revogação apenas em alguns dos meses do ano civil, posteriores à revogação, mediante a aplicação da lei vigente ao final de cada período de apuração. No caso concreto se operaria apenas com relação ao mês de dezembro de 1995.

Já, diante da hipótese de tributação dos resultados pelo lucro real anual, pode haver o efeito de uma revogação, mesmo ocorrendo no curso do ano, produzindo seus efeitos retroativamente, englobando todos os meses do ano civil, já que, por ocasião da inclusão do ajuste fiscal ao resultado contábil, não mais vige a condição revogada e a apuração do tributo se dará pela lei vigente em 31.12 do referido ano.

Isso, é claro, raciocinando antes de avaliar a possibilidade de que qualquer revogação pudesse operar efeitos jurídicos apenas no ano seguinte, cujos efeitos tentarei avaliar adiante cuja hipótese está contemplada no recurso.

Resta apreciar a possibilidade de aceitação da revogação, pelo artigo 36 da Lei nº 9.249/95 (DOU de 27.12.95), dos art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, já produzindo efeitos jurídicos no próprio mês de dezembro de 1995 e não a partir do mês de janeiro de 1996, como pretende a recorrente.

Ao definir a vigência dos dispositivos contidos na Lei nº 9.249/95, o legislador utilizou dois artigos, o artigo 35 e o artigo 36.



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

O primeiro, artigo 35, definiu que *“Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 1996”*.

O segundo, artigo 36, determinou simplesmente que:

“Art. 36. Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente:

(...)

IV - os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

(...)”

Sem dúvida que a Lei nº 9.249/95 vigeu a partir do dia 27.12.95 em decorrência de sua publicação regular, na forma da determinação da primeira parte do seu artigo 35.

Pela primeira vez defendi a posição ora expressada quando, na qualidade de Relator do julgamento do processo nº 16327.000507/98-99, recurso nº 108-123.065, votei por dar validade à revogação do art. 9º, § 10, da Lei nº 9.249/95, pelo artigo 88 da Lei nº 9.430/96 já no mês de dezembro de 1996, portanto a partir da vigência da lei revogadora.

Aqui e agora, antevejo semelhante situação.

Dois artigos, portanto, trataram da vigência da lei e dos efeitos jurídicos das modificações introduzidas.

O primeiro, art. 35, que tratou dos dispositivos gerais referentes à nova regulamentação com a introdução de novos mecanismos de controle e tributação, inclusive com agravamentos fiscais, cuja aplicação do princípio da anterioridade determina sua aplicabilidade apenas a partir do 1º dia do exercício seguinte, no caso 1º de janeiro de 1966.

Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051


Convém lembrar, porém, que visando evitar a quebra de sistemáticas arraigadas no mecanismo contábil e fiscal, quando foi revogada, pelo artigo 4º, a sistemática de correção monetária do balanço¹, para evitar que tal revogação produzisse os efeitos indicados pelo Ilustre Relator do voto vencido, ou seja, derruir toda a sistemática de correção das demonstrações financeiras, o legislador trouxe, excepcionando, pelos artigos 6º e 7º, determinação de atualização dos valores em 31.12.1995. Não bastasse, a excepcionalização se deu, na forma do § único do art. 6º, a utilização da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996.

É de se ver que, mesmo que os efeitos financeiros da lei se operassem apenas a partir de 1º de janeiro de 1996, não seria possível adotar-se, como parâmetro de atualização um índice apurado ao final daquele dia.

Isso só vem confirmar o entendimento de que todos os dispositivos legais alcançados pelo artigo 35 da Lei nº 9.249/95, nos artigos anteriores a ele, sempre que necessitaram de um tratamento especial, foi tal tratamento especial especificado no próprio corpo da lei, nos artigos que antecederam ao artigo 35.

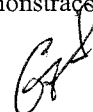
Já, com relação ao artigo 36, os efeitos legais de operaram, na forma definida, a partir da data da publicação da lei nº 9.249/95, que se deu em 27.12.1995.

Sem dúvida que a Lei nº 9.249/95 vigeu a partir do dia 27.12.95 em decorrência de sua publicação regular, na forma da determinação da primeira parte do seu artigo 35.



¹ Art. 4º Fica revogada a correção monetária das demonstrações financeiras de que trata a Lei n.º 7.799, de 10 de julho de 1989, e o art. 1º da Lei n.º 8.200, de 28 de junho de 1991.

Parágrafo único. Fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários.



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

O princípio da legalidade implica entender que aplica-se a lei vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador (art. 144 do CTN), entrando ela em vigor na forma do artigo 101 do CTN, na forma das disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvando as disposições do capítulo II - título I, segundo livro do CTN – Vigência da Legislação Tributária.

No presente caso, por expressa determinação da própria lei, ela entrou em vigor na data de sua publicação.

A forma de apuração do resultado fiscal, já vimos, é anual e a revogação da norma que impunha a tributação questionada ocorreu no dia 27.12.95, restando saber se produziu seus efeitos revogatórios já em dezembro de 1995 ou apenas a partir de janeiro de 1996.

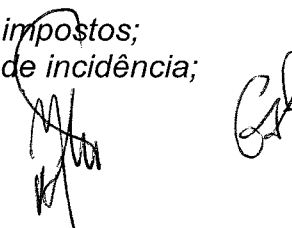
No artigo 104 se localiza a regra de vigência aplicável aos tributos incidentes sobre o patrimônio ou a renda, em cuja classificação se inclui o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, e, por extensão, na determinação legal contida no artigo 57 da Lei nº 8.981/95, à Contribuição Social sobre o Lucro, já que ali se define que *“aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689/88) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas...”*

O artigo 104 do CTN definiu as regras, aplicáveis ao imposto de renda e que se ampliam para abrigar também a contribuição social, relativamente à vigência da legislação de regência, estabelecendo:

“Art. 104 – Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I – que instituem ou majoram tais impostos;

II – que definem novas hipóteses de incidência;



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178².”

Como se pode observar, não existe qualquer menção a regra especial para a vigência de norma que reduz a base de cálculo dos impostos de que trata (sobre o patrimônio e a renda) ou que revogue texto embasador de exigência que, anteriormente era onerada e deixou de sê-lo, apenas exigindo a anterioridade com características de anualidade nos casos de majoração de impostos e criação de novas hipóteses de incidência, bem como a revogação de isenções.

Como no presente caso não se trata de qualquer dessas modalidades, previstas no artigo 104, é de se aplicar as normas jurídicas de aplicação geral, ou seja, referenciadas à publicação e vigência imediata.

Nessa linha de entendimento, a revogação já atuaria provocando os efeitos da revogação no mês de dezembro de 1995.

A empresa, quando da formalização do recurso voluntário, o instrumentalizou com a juntada de resposta a consulta formulada aos juristas Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, que em arrazoado judicioso concluiu, acerca do que significavam as expressões “*entra em vigor na data de sua publicação*” e “*produzindo efeitos legais a partir de 1º de janeiro de 1996.*”, nas seguintes expressões (fls. 1001):

“A expressão “entra em vigor na data de sua publicação”, constante do art. 35, da Lei 9.249/95, quer dizer que todos os dispositivos da referida Lei, que não implicaram criação ou aumento de tributo e, portanto, não eram alcançados pelo princípio da anterioridade tributária, ganharam, naquela data, aptidão para incidir e, assim, qualificar juridicamente os fatos.”

² Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975)



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

“A expressão “produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996”, constante do mesmo dispositivo legal, quer dizer que a vigência da referida lei se fez sem violação ao princípio da anterioridade jurídica, vale dizer, qualquer ônus tributário da mesma decorrente só passou a ser devido a partir de 1º de janeiro de 1996.”

Entendimento este coincidente com o conteúdo do presente voto.

Ainda, como em julgados anteriores, esta Câmara vem reconhecendo a forte conotação de penalidade trazida nos artigos revogados, como o confirmam repetidas decisões, tanto que alguns Conselheiros formaram uma corrente parcialmente vencida, entendendo que, com relação ao Imposto de Renda na Fonte, a retroatividade benigna implicaria em apenas reduzir a alíquota e não cancelar o lançamento, posição que foi contraposta como sendo inadequada à decisão, já que a aplicação de alíquota nova implica em novo lançamento, o que não se inclui no rol da competência deste Colegiado.

Nessa linha de raciocínio, concordo com a decisão recorrida, prolatada pela 1ª Câmara deste Conselho, conforme consta do Acórdão nº 101-94.072 e, pelos argumentos lá expendidos e mais pelo que consta do presente voto, concordo em conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, voto por negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 10 de agosto de 2004.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO 

Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

Recurso nº : 101-132459
Recorrente : FAZENDA NACIONAL.
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : DENVER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

DECLARAÇÃO DE VOTO

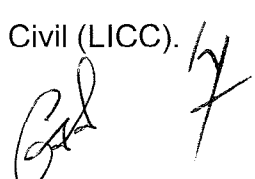
Conselheiro DORIVAL PADOVAN, Relator.

Peço máxima vênia ao i. Relator do acórdão para acompanhar as ponderações desenvolvidas pela divergência que considero as mais adequadas para este julgamento.

É inegável a maciça divergência de entendimento que sempre reinou no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes no que tange a aplicação dos Artigos 43 e 44 da Lei nº. 8.541/92, sendo desnecessário, neste momento, reprisar as várias formas de votar das diversas Câmaras do Colegiado, não se podendo olvidar, portanto, da insegurança que sempre esteve presente no crédito tributário formulado com base em tais dispositivos.

No presente processo, porém, acresce um fato novo, relevante, a saber: a revogação dos mencionados Artigos 43 e 44 da Lei nº. 8.541/92 pelo Artigo 36, inciso IV, da Lei nº. 9.249/95.

Acolhendo as lições dos juristas Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, estou convencido de que efetivamente os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 foram revogados pelo artigo 36, IV, da Lei nº. 9.249/1995, sendo tal revogação efetivada na data da publicação da nova lei, isto é, em 27.12.1995, a teor do que estabelece o artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC).

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page.

Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

Por outro lado, não me parece razoável considerar que a revogação introduzida pela Lei nº. 9.249/1995 tenha causado quebra na sistemática dos mecanismos de contabilidade e fiscal a ponto de criar um vácuo legislativo na aplicação da legislação tributária quando de lançamento de ofício.

É que em se tratando de novos critérios de apuração ou processo de fiscalização, visando, sobretudo, outorgar ao crédito tributário maiores garantias ou privilégios (CTN: Artigo 144, § 1º), a própria Lei nº. 9.249/1995 estabeleceu o seguinte:

Art. 24 – Verificada omissão de receitas, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 2º - O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social – COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP.

No presente processo, embora o auto de infração tenha sido lavrado em 02 de dezembro de 1999, quando, evidentemente, já seria possível a aplicação do artigo 24 da Lei nº. 9.249/95, a tributação da omissão de receitas no imposto de renda pessoa jurídica se deu de forma separada e definitiva à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), nos moldes, portanto, do artigo 44 da Lei nº. 8.451/92, ainda que esta capitulação não tenha contado no lançamento.

Ademais, quando do lançamento fiscal vigora o Regulamento do Imposto sobre Renda aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999, que dispõe o seguinte:

Art. 851 – No caso de lançamento de ofício, no decorrer do ano-calendário, a partir de 1º de janeiro de 1995, será observada a forma de apuração da base de cálculo do imposto adotada pela pessoa jurídica.



Processo nº : 10875.003119/99-21
Acórdão nº : CSRF/01-05.051

Com estas considerações e considerando os debates havidos no julgamento do recurso, acompanho a divergência pelo voto vencedor.

Sala das Sessões/DF, Brasília 10 de agosto de 2004.


DORIVAL PADOVAN 