



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10935.002793/96-66
Recurso nº. : RD/108-0.342
Matéria : IRPJ e Outros - Ano-calendário: 1994
Recorrente : FERRAGENS SUL AMÉRICA LTDA.
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 23 de julho de 2001
Acórdão nº. : CSRF/01-03.405

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS – A tributação de receitas omitidas em empresas optantes pelo regime tributário com base no lucro presumido, após a edição da Lei nº. 8.541, de 23 de dezembro de 1992, foi restabelecida com a Medida Provisória nº. 492, de 05 de maio de 1994, ao dar nova redação ao parágrafo 2º. do artigo 43 da citada lei, não se aplicando, portanto, aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1994.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FERRAGENS SUL AMÉRICA LTDA.

Acordam os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso de divergência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PÉREIRA RODRIGUES
Presidente


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
Relator

FORMALIZADO EM: 27 AGO 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Celso Alves Feitosa, Antônio de Freitas Dutra, Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Victor Luís de Salles Freire, Leila Maria Scherrer Leitão, Remis Almeida Estol, Verinaldo Henrique da Silva, José Carlos Passuello, Iacy Nogueira Martins Morais, Wilfrido Augusto Marques, José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Manoel Antônio Gadelha Dias e Mário Junqueira Franco Júnior (Suplente Convocado). Ausente justificadamente o Cons. Luiz Alberto Cava Maceira.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10935.002793/96-66
Acórdão nº. : CSRF/01-03.405

Recurso nº. : RD/108-0.342
Recorrente : FERRAGENS SUL AMÉRICA LTDA.
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

FERRAGENS SUL AMÉRICA LTDA., inconformada com o decidido no Acórdão nº. 108-05.851, de 14/09/1999, fls. 1.284 a 1.296, prolatado pela Egrégia Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no julgamento do Recurso Voluntário nº. 117.182, ingressou com recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 1.319 e 1.320), com fulcro no artigo 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº. 55, Anexo II, de 16 de março de 1998, (D. O. U. de 17/03/98).

A empresa, tributada com base no lucro presumido, foi autuada sob a acusação de omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa em diversos meses do ano-calendário de 1994, segundo auto de infração do IRPJ, fls. 111 a 113, e decorrentes referentes ao PIS, fls. 117 a 119, Cofins, fls. 123 a 125, IRRF, fls. 130 a 132, e Contribuição Social, fls. 137 a 139.

O enquadramento legal efetuado no lançamento do IRPJ foi nos artigos 523, § 3º, 739 e 892, todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº. 1.041, de 11 de janeiro de 1994 - RIR/94, (fl. 113).

A impugnação, fls. 141 a 154, argüi uma preliminar de nulidade, em virtude da inaplicabilidade dos dispositivos legais ao lucro presumido referente a fatos ocorridos no ano-calendário de 1994, e, no mérito, procura comprovar sua escrituração do livro caixa com cópia de cheques e documentos fiscais.

A decisão de primeira instância, fls. 191 a 204, julgou procedente os lançamentos tributários, rejeitando as alegações de mérito, por não suficientemente comprovadas na escrituração, e negando a preliminar de nulidade suscitada pela impugnante, sob a seguinte ementa:

“ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE - A competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade de Lei é privativa do Poder Judiciário. Ao julgador administrativo cabe, em face do Poder Regrado, aplicar as leis e normas vigentes.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10935.002793/96-66
Acórdão nº. : CSRF/01-03.405

O recurso voluntário, fls. 210 a 225, repete basicamente a mesma argumentação apresentada na fase impugnatória, apresentando porém de forma mais detalhada a comprovação de suas alegações de mérito, acompanhada de farta documentação em original.

Ao apreciar o recurso voluntário, a Egrégia Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes entendeu por bem converter o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº. 108-00.120 (fls. 1.242 a 1.247), para que a autoridade fiscal atuante se pronunciasse sobre as justificativas e os documentos apresentados com o referido recurso, elaborando relatório circunstanciado, com parecer conclusivo, acerca de sua repercussão sobre a matéria tributada e dele dando ciência ao sujeito passivo para que, querendo, se manifestasse.

A diligência fiscal foi cumprida, resultando nos documentos e demonstrativos de fls. 1.251 a 1.276 e no quadro resumo de fl. 1.277, tendo a contribuinte sido devidamente cientificada em 18/05/1999 (fl. 1.277). As suas contrarrazões constam às fls. 1.279 e 1.280, nas quais reitera as arguições constantes do recurso voluntário, solicita a compensação dos saldos devedores de caixa de alguns meses com o saldo credor de outros, conforme constam no quadro resumo, e alega a decadência do lançamento de fevereiro e março de 1994, em virtude de ter sido intimada em maio de 1999.

Ao julgar o recurso voluntário, a Egrégia Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, deu-lhe provimento parcial para: 1) excluir da incidência do IRPJ, CSL, COFINS e PIS os valores identificados no relatório de diligência fiscal; 2) reduzir a base de cálculo do IRPJ para 50% das receitas omitidas, vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior, José Henrique Longo, Márcia Maria Loria Meira e Luiz Alberto Cava Maceira, que cancelavam integralmente a exigência do IRPJ remanescente; 3) reduzir a base de cálculo da CSL para 10% das receitas omitidas; e 4) cancelar a exigência do IR-FONTE.

O acórdão, na parte objeto do recurso especial, tem seus fundamentos resumidos na seguinte ementa:

“IRPJ - IRRF - OMISSÃO DE RECEITA - LUCRO PRESUMIDO - No caso de pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 não se aplicam no ano de 1994. Prevalência das regras anteriores, que autorizam reduzir a base tributável do IRPJ para 50% (cinquenta por cento) da receita omitida, e cancelar o IRRF lançado contra a pessoa jurídica, passível de ser exigido das pessoas físicas beneficiárias.”

Cientificada do acórdão em 17/03/2000, fl. 1.318, a contribuinte apresentou em 21/03/2000 o recurso especial já citado, instruído com os documentos de fls. 1.321 a 1.340.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10935.002793/96-66
Acórdão nº. : CSRF/01-03.405

Assevera a contribuinte que:

- tanto na impugnação como no recurso voluntário argüiu a inaplicabilidade das alterações introduzidas nos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, antes da vigência da Lei 9.064/95 e/ou da Medida Provisória 492/94, face ter, no ano-calendário de 1994, oferecido à tributação seus resultados pelo lucro presumido;

- o acórdão deste processo manteve a exigência do IRPJ, calculado sobre 50% da receita tida como omitida;

- a decisão recorrida contraria entendimento unânime adotado pela Colenda Sétima Câmara que, no Acórdão nº. 107-05.069, de 02/06/1998, decidiu que as alterações introduzidas pelo artigo 3º. da MP nº. 492/94 vigeram a partir de 01/01/1995 e exonerou a totalidade do IRPJ, dando, assim, à lei tributária, interpretação divergente, segundo estampado na seguinte ementa, na parte que diz respeito a essa matéria:

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO - IRFONTE - DECORRÊNCIA - Improcede a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Imposto de Renda na Fonte, calculados com base em receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92."

A recorrente finaliza pedindo a reforma da r. decisão recorrida, para exoneração do crédito tributário remanescente, relativamente ao IRPJ.

Mediante o DESPACHO PRESI. Nº 108-0.063/2000, fls. 1.344 a 1.346, o ilustre Presidente da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso, relativamente, apenas e tão-somente, à exigência remanescente do IRPJ, por atendidos os pressupostos de admissibilidade.

Cientificada da interposição do recurso especial, a Fazenda Nacional, por seu procurador credenciado junto ao Primeiro Conselho de Contribuintes, ofertou contra-razões, fls. 1.347 a 1.350, argumentando, em resumo, que:

- a questão versada nos presentes autos se resume à mera análise da eficácia da lei tributária no tempo e seus reflexos junto à aplicação da lei nova e da revogação da legislação anterior;

- assiste razão ao Recorrente quando afirma que a alteração feita na sistemática de tributação prevista nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, pela MP nº 492 (D.O.U. de 06/05/1994), a fim de estender tal regime às empresas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, somente se aplicaria no exercício seguinte, ou seja, a partir de 01/01/95, visto que essa mudança, introduzida pela legislação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10935.002793/96-66
Acórdão nº. : CSRF/01-03.405

posterior, representou majoração do imposto para as empresas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado, pois se viram diante de um novo sistema impositivo mais gravoso que o anterior;

- procede, portanto, a premissa sustentada pela Recorrente, mas não a conclusão por ela defendida, de que não poderia haver a incidência tributária por falta de norma legal aplicável ao caso, já que, a partir da publicação da MP nº 492/94, o sistema anterior, aplicável às empresas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, estava revogado;

- assim, por implicar em majoração tributária, as alterações perpetradas pelo artigo 3º da MP nº 492/94 somente poderiam produzir efeitos no exercício subsequente, de forma que, no período de 1993 e 1994, permaneceu em vigor a legislação pretérita que impunha a percentagem de 50% da receita omitida como base de cálculo do IRPJ, nos termos do artigo 6º da Lei nº 6.468/77 (artigo 396 do RIR/80), bem como o disposto no artigo 40, § 11, da Lei nº 8.383/91, que mandava tributar na pessoa física os valores presumidamente distribuídos, como concluiu, com inteira propriedade, a relatora da decisão recorrida, em seu voto vencedor;

- por fim, torna-se mister ressaltar que a adoção da base legal contida no artigo 6º da Lei nº 6.468/77 não configura inovação no lançamento, mas sim adequação da base de cálculo, pois, com fulcro em equivocada interpretação de que seria possível a aplicação da legislação superveniente, o Fisco fez incidir o imposto considerando a totalidade da receita omitida, quando, na verdade, somente seria possível sua incidência reduzindo-se a base de cálculo para 50% da receita omitida;

- adequou-se, portanto, a base de cálculo à adequada hipótese de incidência legal, não havendo, pois, qualquer modificação no lançamento, fato este vedado ao Conselho de Contribuintes.

Pede e espera, a Fazenda Nacional, seja negado provimento ao recurso especial de divergência, mantendo-se a decisão recorrida.

Foi então o processo distribuído por sorteio na sessão realizada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em 06/11/2000, conforme despacho do Sr. Presidente da mesma data (fl. 1.353).

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10935.002793/96-66
Acórdão nº. : CSRF/01-03.405

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator.

Presentes os pressupostos legais de admissibilidade do recurso especial interposto por Ferragens Sul América Ltda., contidos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº. 55/1998, dele tomo conhecimento.

Como relatado, a empresa foi atuada por omissão de receita caracterizada por saldo credor de caixa no ano-calendário de 1994, quantificado a partir de reconstituição da conta caixa pelo expurgo dos valores de determinados cheques compensados porém escriturados a débito de caixa, sem a escrituração dos correspondentes pagamentos a que se destinaram.

A Câmara recorrida confirmou a ocorrência da omissão de receita, apenas excluindo da incidência determinada verba correspondente ao montante de cheques para os quais, em grau de recurso, a contribuinte logrou carrear aos autos os respectivos comprovantes de escrituração, devidamente confirmados pela fiscalização como resultado de diligência realizada em atendimento à Resolução nº. 108-00.120, fls. 1.242 a 1.247.

Ao mesmo tempo, reduziu a base de cálculo do IRPJ para 50% (cinquenta por cento) da receita omitida, aplicando as disposições do artigo 6º. da Lei nº. 6.468/1977 (artigo 396 do RIR/1980), ao invés do artigo 43 da Lei nº. 8.541/1992, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº. 492/1994; reduziu também a base de cálculo da CSLL para 10% (dez por cento) da receita omitida de junho a dezembro de 1994, aplicando as disposições do artigo 2º., § 2º., da Lei nº. 7.689/1988, também ao invés do artigo 43 da Lei nº. 8.541/1992, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº. 492/1994; e excluiu integralmente a exigência do imposto de renda na fonte, ressalvando a possibilidade de vir ser exigível das pessoas físicas dos sócios, com o entendimento de que o artigo 44 da Lei nº. 8.541/1992 dirigia-se apenas às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

Em seu recurso especial de divergência, a recorrente pediu, textualmente, a reforma da decisão recorrida para exoneração do crédito tributário remanescente, relativamente ao IRPJ (fl. 1.320), tendo o ilustre Presidente da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes admitido o recurso relativamente,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10935.002793/96-66
Acórdão nº. : CSRF/01-03.405

apenas e tão-somente, à exigência remanescente do IRPJ (fl. 1.344). Desse modo, o âmbito do recurso especial abarca a exigência remanescente do IRPJ, não restando dúvidas de que, no presente processo, estão de acordo a contribuinte, a Câmara recorrida e a Fazenda Nacional em relação ao fato de que as disposições do artigo 43 da Lei nº. 8.541/1992, mesmo com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº. 492/1994, não se aplicam à tributação pelo lucro presumido no ano-calendário de 1994.

Resta decidir, então, qual o regime aplicável à omissão de receitas, no ano-calendário de 1994, pelas empresas tributadas pelo lucro presumido e, delimitados assim os contornos da lide, enfrente o mérito.

Duas vertentes surgem da análise desta matéria: entende uma corrente de julgadores que o artigo 6º. da Lei nº. 6.468/1977, matriz legal do artigo 396 do RIR/80, continuou em vigor após a edição da Lei nº. 8.541/1992, haja vista não ter havido, neste último ato legal, a revogação expressa daquele dispositivo, enquanto outro grupo admite a revogação tácita do mencionado artigo, ocorrendo no período uma "vacatio legis", no que se refere ao trato tributário das receitas omitidas sob o regime do lucro presumido. Particularmente, me filio a esta última corrente.

Analisando-se a Lei nº. 8.541/1992, observa-se que ela dispôs de maneira nova e exaustiva sobre o imposto de renda das pessoas jurídicas em seu Título I, detalhando especificamente, em três seções do Capítulo I, sobre o lucro real, o lucro presumido e o lucro arbitrado, estabelecendo novas regras de apuração da base de cálculo, de periodicidade de pagamento e de aplicação de alíquotas. Mais adiante, ainda que mal inserido no Título IV das penalidades, tratou da base de cálculo no caso de omissão de receitas. Enfim, regulou inteiramente de maneira nova e completa a matéria, determinando em seu último artigo a revogação das disposições em contrário e mais algumas específicas.

Conclui-se, deste modo, que todos os dispositivos legais até então vigentes que tratavam da matéria foram revogados, uns expressamente outros tacitamente, em consonância, inclusive, com os princípios da Lei de Introdução ao Código Civil a respeito de lei nova. Se o legislador porventura não tratou de alguma matéria anteriormente em vigor, seja por qual razão for, não pode este fato tornar vigente e eficaz dispositivo não mais existente no mundo jurídico.

Apesar de não enfrentar matéria idêntica à que se aprecia na atual fase recursal, o Primeiro Conselho de Contribuintes já se defrontou inúmeras vezes com a situação apreciada pela Egrégia Oitava Câmara, tendo decidido na grande maioria das vezes no sentido da inaplicabilidade pura e simples do artigo 43 da Lei nº. 8.541/1992, sem a redução da base de cálculo prevista na legislação anterior, como nos dão notícia inúmeras ementas de acórdãos das Primeira, Terceira, Quarta, Quinta e Sétima Câmaras, dentre os quais destacamos os seguintes:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10935.002793/96-66
Acórdão nº. : CSRF/01-03.405

“EMPRESAS OPTANTES PELO LUCRO PRESUMIDO – Pela inovação instituída com a Lei nr. 8.541/92, artigos 43 e 44, em sua redação original, as empresas optantes pelo lucro presumido ou arbitrado não estavam alcançadas por esse regime até o ano-calendário de 1994, inclusive, não se aplicando a disposição contida no art. 3º da M.P. 492, de 05.05.94, reeditada por atos sucessivos de igual natureza.” (Ac. 101-92.778, de 18/08/1999, rel. Cons. FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA)

“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - LUCRO PRESUMIDO - Inaplicável à norma contida no Artigo 43 da Lei Nº 8.541/92, às empresas tributadas com base no lucro presumido, no ano-calendário de 1995, tendo em vista que este dispositivo alcança exclusivamente aos contribuintes tributados com base no lucro real.” (Ac. 103-19.508, de 14/07/1998, rel. Cons. SÍLVIO GOMES CARDOZO)

“IRPJ - I.R.FONTE - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - Insubistem as exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda na Fonte e Contribuição Social sobre o Lucro, calculados com base em receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo, por fundamento legal, as normas constantes dos artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92.” (Ac. 104-17.020, de 16/04/1999, rel. Cons. REMIS ALMEIDA ESTOL)

“IRPJ e IRF – LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITAS – A tributação prevista nos arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92, com as alterações introduzidas pelo art. 3º da Lei 9.064/95 (conversão em lei da MP 492 de 05/05/94), obedecendo o princípio constitucional da anterioridade, somente se aplica a fatos geradores ocorridos após 01 de janeiro de 1995.” (Ac. 105-13.015, de 07/12/1999, rel. Cons. NILTON PÊSS)

“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO - ANO-CALENDÁRIO DE 1994 - Improcede a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, calculada com base em receita omitida pela pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92. A norma legal que deu nova redação aos citados artigos, somente tem eficácia a partir do ano de 1995.” (Ac. 107-05.743, de 15/09/1999, rel. Cons. MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ)

Mas mesmo que assim não fosse e se pudesse considerar em vigor o artigo 6º. da Lei nº. 6.468/1977, matriz legal do artigo 396 do RIR/80, o que se admite apenas para argumentar, ainda assim melhor sorte não colheria o acórdão recorrido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10935.002793/96-66
Acórdão nº. : CSRF/01-03.405

Isto porque a sua aplicação teria que ter ocorrido no auto de infração, desde o início, pois não pode o Conselho de Contribuintes revestir-se de autoridade lançadora, alterando não só os fundamentos jurídicos, mas também a base de cálculo e a alíquota do imposto originalmente contidos no auto de infração, ou seja, modificando os elementos básicos do lançamento tributário previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Este procedimento constitui-se em inovação, o que é vedado à esfera julgadora, a quem não compete aperfeiçoar o lançamento, principalmente em respeito ao não cerceamento do direito de defesa dos contribuintes.

Diante do exposto, o acórdão recorrido merece ser reformado, acolhendo-se o recurso, para se excluir a exigência de IRPJ remanescente.

Oriento o meu voto no sentido de dar provimento ao recurso especial de divergência impetrado pela contribuinte.

Brasília - DF, em 23 de julho de 2001.


CÂNDIDO RODRIGUES-NEUBER