



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10940.000912/99-83
Recurso nº : 108-128.038
Matéria : IRPJ e OUTROS
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL E DISTR. DE BEBIDAS DAL SANTO LTDA
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Interessados : DISTR. DE BEBIDAS DAL SANTO LTDA E FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 10 de agosto de 2004
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

PIS FATURAMENTO - SEMESTRALIDADE: A base de cálculo mensal da contribuição é a receita bruta do 6º (sexto) mês anterior ao recolhimento da exação. Lançamento que não obedece tal sistemática não subsiste. (Lei Complementar nº 07/70 art. 6º § único.).

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

Recurso especial da Fazenda Nacional negado.
Recurso especial do contribuinte provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

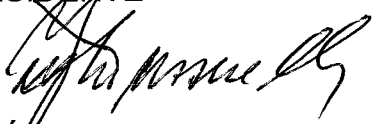
ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencido o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, e, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial do contribuinte, vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves (Relator), Antonio de Freitas Dutra, José Ribamar Barros Penha, Marcos Vinícius Neder de Lima e Carlos Alberto Gonçalves Nunes

Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

que deram provimento parcial ao recurso, para cancelar o IR-FONTE, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ CARLOS PASSUELO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 18 ABR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES (Suplente convocado), VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO. O Conselheiro MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS acompanhou o Conselheiro Designado pelas suas conclusões.

Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

Recurso nº : 108-128.038
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL E DISTR. DE BEBIDAS DAL SANTO LTDA

RELATÓRIO

Trata o presente de exigências de IRPJ , PIS, COFINS, IRRF E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, referente aos anos calendário de 1995 e 1996, formalizadas através dos autos de infrações constantes das páginas 334 a 363, em virtude da constatação de omissão de receitas decorrente de saldo credor de caixa.

Trata-se de empresa tributada com base no lucro presumido. As exigências foram feitas em relação ao imposto de renda com base nos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 para o ano de 1995 tendo como base de cálculo 100% da receita omitida e artigos 15 e 24 da Lei nº 9.249/95 para o ano base de 1996, tendo como base de cálculo os percentuais definidos na legislação; como se trata de venda de mercadoria o percentual aplicado foi de 8%.

A empresa tempestivamente impugnou os lançamentos.

O DRJ em Recife julgou a lide e decidiu pela procedência dos lançamentos realizados.

Inconformada a empresa apresentou recurso voluntário.

A Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes julgou o recurso voluntário e, através do Acórdão 108-06.863 de 21 de fevereiro de 2.002, deu provimento parcial ao recurso para:

1) afastar a incidência do IRPJ e da CSL sobre a matéria "bonificações recebidas", por unanimidade de votos.

Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

2) cancelar a exigência da contribuição para o PIS nos períodos de apuração até fevereiro de 1996, por maioria de votos vencidos os conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Manoel Antônio Gadelha Dias.

A câmara manteve a tributação relativa à omissão de receita – saldo credor de caixa tanto em relação a 1995 como em 1996.

Inconformados com o resultado do julgamento, tanto o PFN como o contribuinte apresentaram recursos especiais. O PFN apresenta RP contra o afastamento do PIS em razão da semestralidade e o contribuinte contra a manutenção da exigência calcada em omissão de receitas com base nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

DO RECURSO DO PFN.

O Procurador da Fazenda Nacional apresenta recurso especial a decisão contida no acórdão nº 108-06.863, que com base no artigo 6º E § único da Lei Complementar nº 7/70, afastou a exigência do PIS - FATURAMENTO em relação aos fatos geradores ocorridos até fevereiro de 1996, por não ter o lançamento obedecido a semestralidade prevista na norma em epígrafe.

O recorrente argumenta em seu apelo, em epítome, o seguinte.

O relator equivocou-se quanto à interpretação da norma contida no art. 6º, Parágrafo Único, da Lei Complementar nº 7/70, tendo em vista que o referido dispositivo legal trata de prazo de recolhimento do PIS e não da base de cálculo deste.

Além disso, também não observou as alterações implementadas pela legislação posterior no prazo de recolhimento dessa exação, cita as Leis: 7.691/88, 7799/89, 8.012/90, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/93, 8.981/95, e 9.069/95.

Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

Cita jurisprudência da Suprema Corte (RE Nº 100790-7/SP) e do antigo TRF, contida nos (MAS nºs 92.428-PE, 90628-sp e 92485-rs) que firmaram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento.

Através do despacho PRESI Nº 108-0.133/2002 o presidente da câmara recorrida deu seguimento ao recurso do procurador.

Intimada a empresa não apresentou, contra razões ao recurso mas apresentou recurso especial de divergência contra a manutenção das exigências calcadas em omissão de receitas – ano calendário de 1995 com base nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, argumentando em epítome o seguinte.

A tributação isolada e separada prevista nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92ç, somente se aplicará nos casos de tributação dos resultados pelo lucro real, logo não alcançaria a ora requerente, tributada pelo lucro presumido. Assim decidiram os seguintes acórdãos: CSRF/01-02.888 e 01-02.999 e 103-19.972.

Os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, foram revogados no exercício de 1996 (período base de 1995), pelo artigo 36, assim decidiram os acórdãos 101-93.773 e 101.93778.

Diz também que tanto em relação ao IRPJ como em relação ao IR FONTE não são aplicáveis os referidos dispositivos legais para o ano de 1.995.

O Presidente da Câmara recorrida através do despacho de folha 505/507, negou seguimento ao recurso especial.

Quanto ao primeiro tópico diz que os paradigmas examinaram a matéria em relação aos anos calendário de 1993 e 1994 não valendo portanto para o ano de 1995.



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

Quanto ao segundo tópico afirma que o aresto guerreado não se manifestou sobre a possibilidade (ou não) da aplicação retroativa (para o ano de 1.995) da norma estatuída no art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1.995, que prevê que a receita omitida deva ser tributada tal qual a receita declarada, não havendo o que se falar em divergência de julgados.

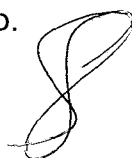
Inconformado com o despacho o contribuinte apresentou Agravo, fls. 520 a 522, onde reprisa as questões trazidas no RE.

Distribuído a este Conselheiro desta Primeira Turma da CSRF, que examinando os inteiros teores dos acórdãos trazidos como paradigma, entendeu estar patente a divergência entre o acórdão guerreado e o acórdão 103-19.972, pois enquanto o combatido manteve a tributação da omissão de receitas para o lucro presumido no ano de 1995 o paradigma a afastou e em ambos os julgados a legislação regente foi a mesma, assim propôs o seguimento em relação à primeira matéria, ou seja a tributação em separado para a receita omitida em 1995, prevista no artigo 43 da Lei 8.541/92, só se aplica a empresa tributada pelo lucro real.

O presidente da CSRF através do Despacho 356/2.003, concordou com a proposta deste conselheiro e deu seguimento ao RE em relação à primeira divergência descrita pelo recorrente.

Instado o PFN apresentou Contra-razões ao recurso onde cita decisões da Primeira e Quinta Câmaras do 1º CC, afirmando que a MP 492 que modificou a redação do artigo 43 da Lei 8.541/92 fora publicada em 1994 logo válidas as regras para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado em 1995 sendo respeitado o princípio da anterioridade previsto na CF/88.

É o relatório.



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

VOTO PARCIALMENTE VENCIDO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator:

DO RECURSO DO PFN

MATÉRIA: Semestralidade do PIS

O PFN argumenta que a regra contida no artigo 6º e § Único da Lei Complementar nº 07/70, diz respeito a prazo de recolhimento e não da base de cálculo e ainda que a Câmara recorrida não observou a legislação posterior.

Para balizar a decisão transcrevamos a legislação instituidora da exação na parte em lide.

LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70

Art. 6º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea "b" do artigo 30 será processada mensalmente a partir de julho de 1971.

Parágrafo único. A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro, a de agosto com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente. (Grifamos).

A correta interpretação da norma supra transcrita, não deixa qualquer dúvida de que o legislador quis, e realmente estabeleceu a base de cálculo do tributo, tanto é que está expresso no parágrafo único ao estabelecer a contribuição do mês calculada sobre o faturamento do sexto mês anterior.

O fato gerador ocorre em julho, porém a base de cálculo da exação não é o faturamento do próprio mês, e sim o do mês de janeiro. Há portanto uma dissociação temporal entre a ocorrência o fato gerador e a base imponível.



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

O lançamento efetuado a título de contribuição para o Programa de Integração Social, modalidade faturamento, apesar de ter como base legal a Lei Complementar nº 07/70, não observou integralmente os ditames daquela norma legal, mais especificamente quanto a questão da base de cálculo aferível para efeitos de lançamento.

Com efeito, nos termos da jurisprudência mansa e pacífica deste Colegiado, o lançamento de PIS com fundamento na Lei Complementar 7/70 impõe que se observe, em matéria de base de cálculo, a regra inserta em seu artigo 6º, § único, que determina ser este o faturamento verificado no sexto mês anterior. Logo, como no presente lançamento esta diretriz não foi observada, não há como o lançamento prevalecer.

E nem se diga que a insubsistência aqui declarada seria modificada por eventual entendimento do STJ, quanto a necessidade de indexação da base de cálculo, visto que o presente lançamento adota o entendimento já afastado pelo próprio STJ, de que a questão do sexto mês anterior seria regra de prazo e não de base.

Quanto à alegação de que a legislação posterior alterou a regra contida na norma transcrita, vale dizer que matéria regulada em lei complementar, somente pode ser alterada por norma de mesmo nível hierárquico, salvo se a própria lei estabelecer que determinada regra nela contida pode ser alterada via legislação ordinária.

A legislação citada pelo recursante tratou tão somente de regular a atualização monetária e os prazos de recolhimento, não alterou portanto a regra quanto à base de cálculo. Mesmo se tivesse estabelecido regra quanto à base de cálculo, tal norma seria contestável visto que a CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 em seu artigo 146, inciso II, letra "a", reservou à lei complementar a competência para a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em

Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

relação aos impostos nela discriminados, a dos respectivos fatos geradores, **bases de cálculo** e contribuintes;

Das leis citadas pelo recorrente nenhuma delas tem o mesmo nível hierárquico da instituidora do PIS, logo conclui-se desnecessária qualquer análise mais aprofundada de seus textos.

Pelo exposto, considerando que a Câmara não decidiu contra a Lei, conheço o recurso apresentado pelo PFN e, no mérito NEGO-LHE provimento.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA APRESENTADO PELO CONTRIBUINTE.

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

Analisaremos em separado as exigências pois devem obedecer a legislação de regência no período de ocorrência dos fatos geradores.

De fato as normas contidas nos artigos a omissão de receita prevista no artigo 43 da Lei nº 8.541, até o ano de 1994, somente poderia ser aplicada ao lucro real por força do seu § 2º, porém tal norma, para o ano de 1995 fora modificada, tendo nova redação, que incluiu também o lucro presumido e arbitrado.

O acórdão 103-19.972, acatado como paradigma em que pese o brilhantismo da relatora não traz a melhor interpretação, pois afastou a tributação por dois motivos que não se sustentam.

Na folha 533 a relatora diz que a tributação estabelecida para o novo universo de contribuintes (presumido e arbitrado), estabelecido pela nova redação do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, pela MP 492 de 05/04/94 e reedições

Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

posteriores convertida na Lei nº 9.064/95, em respeito aos princípios da irretroatividade e anterioridade somente teriam aplicação no ano calendário de 1996.

Outro motivo alego seria que os artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 foram revogados pela Lei nº 9.249/95 (art. 36, inciso IV).

Examinemos então as questões.

IRPJ E IRRF:

Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992

TÍTULO IV - DAS PENALIDADES

CAPÍTULO I - DISPOSIÇÕES GERAIS

CAPÍTULO II - DA OMISSÃO DE RECEITA

Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo a receita omitida.

§ 1º O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.

§ 2º O valor da receita omitida **não comporá a determinação do lucro real e o imposto será definitivo. (Grifamos). (TEXTO VIGENTE ATÉ 31.12.94).**

§ 2º ... O valor da receita omitida **não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão**



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

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

Como vimos a alteração procedida na lei com o intuito de incluir o novo universo de contribuintes ocorrera com a MP 492 e 783 de 1994. De fato para o ano de 1994 não poderiam valer as novas regras, porém tendo sido editada a norma MP em 1994, teve validade plena em 1995 em perfeita harmonia com os princípios constitucionais da anterioridade e irretroatividade .

A partir de 1996 por força do artigo 24 da Lei nº 9.249/95, a receita omitida passou a ser tributada de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica, ou seja será somada ao lucro líquido e no caso de empresa submetida ao lucro presumido, sobre a omissão se aplicará o percentual de lucro relativo à atividade.

Por outro lado não pode prevalecer a tese de que a Lei 9.249/95 revogou, já para o ano de 1995 a sistemática de tributação da omissão de receitas instituída pelo artigo 43 da Lei 8.541/92 pois se assim for entendido teríamos um vácuo legislativo entre 26 e 31 de dezembro de 1995, visto que o artigo 35 da Lei 9.249, diz: “ esta lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, assim não haveria meios de se tributar a omissão de receita em dezembro de 95 quer em relação ao lucro real quer em relação ao presumido.

Quanto outra tese também existente nos julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes diz respeito à retroatividade benigna, entendendo também não poder prevalecer, pois embora a previsão para a tributação da totalidade da receita omitida esteja dentro do título “PENALIDADES”, tratam de regra de base de cálculo do tributo e não de penalidade.



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

Se admitirmos a referida tese 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.

A receita omitida sempre recebeu tratamento diferenciado do legislado, no caso do lucro real pela adição da totalidade da omissão pois, presume-se que todos os custos e despesas foram aproveitados na apuração do resultado escriturado e, no caso do lucro presumido o legislador estabelecia como base 50% do valor da receita omitida, bem acima dos 15%, previstos na apuração espontânea realizada pelo contribuinte.

De fato o legislador sempre estabeleceu uma base de cálculo dos tributos e contribuições nos casos de omissão de receita, e a partir da lei 8.541/92, estabeleceu como base de cálculo a totalidade da receita omitida, para o lucro real, e a partir de janeiro de 1995 para as demais formas de tributação.

O artigo 43 da Lei nº 8.541/92 com a redação dada ao seu § 2º pela Lei nº 9.064/95, vigiu durante o ano de 1995, sendo a totalidade da receita omitida base de cálculo para a exigência do IRPJ e CSL, independentemente da modalidade de opção feita pelo contribuinte, real, presumido ou arbitrado.



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

Ressalte-se que a regra geral é o lucro real, o lucro presumido é uma opção do contribuinte, quando aderiu a tal modalidade, sabia que a fazenda se contentaria com um percentual de receita como lucro tributável, também sabia que se omitisse tal receita a totalidade seria considerada tributável, logo não há o que cogitar em relação a possível custo ou despesa relacionado com a receita omitida. O legislador deu a opção e estabeleceu as regras quem optou pelo lucro presumido o fez na sua totalidade ou seja em relação aos aspectos que na ótica do contribuinte poderiam ser entendidos como favoráveis ou desfavoráveis.

A JURISPRUDÊNCIA

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”.



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

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).

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

Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

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.

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 estava se referindo a base de cálculo, 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.

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.

Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

Ora se a lei 9.249/95 somente produziria efeitos a partir de 1º de janeiro de 1966, incorreta, incoerente e absurda sua aplicação retroativa.

Quanto ao IR FONTE.

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

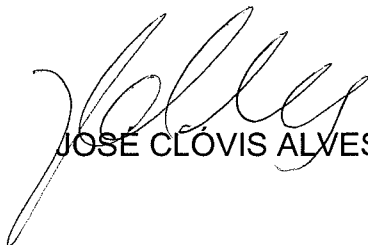
LEI Nº 8.541/92

Art. 44 – A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas, por qualquer procedimento que **implique na redução indevida do lucro líquido** será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

A expressão: “**receita omitida**” contida no início do artigo tem que ser combinada com a seguinte: “**que implique na redução indevida do lucro líquido**”, aplicado somente às empresas tributadas pelo lucro real.

Pelo exposto, conheço o recurso apresentado pelo contribuinte e no mérito voto para DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para afastar a exigência do IR FONTE, relativo ao ano base de 1995.

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


JOSE CLÓVIS ALVES



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator.

Tendo ouvido atentamente a leitura do relatório e do voto do Ilustre Relator, concordo com o mesmo quanto à decisão a ser prolatada relativamente ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, pelo seu não provimento.

Relativamente, porém, ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, a despeito de seu judicioso voto, ousou dele discordar, na esteira de votações anteriores, nas quais já firmei posição que mantenho.

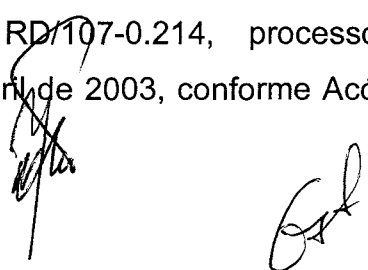
Trata-se, como informado no relatório, de tributação com base no lucro presumido com base nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, revogada pelo artigo 36 da Lei nº 9.249/95.

A discussão se limita à legislação aplicável ao caso.

Os fatos imputados ocorreram em 1995.

Na presente sessão, fui também designado para redigir o voto vencedor quando do julgamento do recurso nº 132459, em que se apreciou a aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 diante de dois aspectos importantes, quais sejam, a sua revogação e sua forte característica penalizante.

A matéria, envolvendo o lucro presumido, foi discutida pela primeira vez nesta Câmara Superior no recurso nº RD/107-0.214, processo nº 13924.000190/98-27, julgado na sessão de 14 de abril de 2003, conforme Acórdão CSRF/01-04.477, do qual fui relator.



Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

A jurisprudência, desde então se inclinou pelo afastamento da tributação com base no lucro presumido desde que capitulada nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, inclusive com relação ao Imposto de Renda na Fonte.

Alguns pontos são incontroversos: a) que a Lei nº 8.541/92 somente se aplicava à modalidade de tributação com base no lucro real, pelos seus artigos 43 e 44; b) que o artigo 3º da Lei nº 9.064/95¹ (DOU 21.06.95, pág. 9.017/8) alterou os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92; c) que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 foram revogados pela Lei nº 9.249/95² (DOU 27.12.95).

Não se questiona, ainda, a existência de receita omitida, aceita tacitamente.

Resta saber se era possível a fiscalização tributar as receitas omitidas no ano de 1995, fazendo o tributo incidir sobre 100% da receita omitida, na sistemática do lucro presumido, como foi praticado no presente processo.

Os autos de infração foram lavrados após a vigência da Lei nº 9.249, portanto, após a revogação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, quando já se reinstituíra a modalidade de tributação com base no percentual estimado da receita.

¹ LEI 9.064 DE 20/06/1995 - DOU 21/06/1995

Dá Nova Redação a Dispositivos das Leis ns. 8.849, de 28 de janeiro de 1994, e 8.541, de 23 de dezembro de 1992, que alteram a Legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza, e dá outras providências.

ART.3 - Os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, passam a vigorar com a seguinte redação:

" Art. 43

§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidente sobre a omissão serão definitivos.

(...)

Art. 44

(...)

(Transcritos apenas os termos que interessam ao processo).

² LEI 9.249 DE 26/12/1995 - DOU 27/12/1995

Altera a Legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e dá outras providências.

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

(...)

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

(...)

Processo nº : 10940.000912/99-83
Acórdão nº : CSRF/01-05.065

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.

Por oportuno, transcrevo excertos daquele voto (Acórdão CSRF/01-04.477):

“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 nº 8.541/92 para a situação mencionada.

Para o ano base de 1995, adveio a Lei nº 9.064/95 vindo alterar o art. 43 da Lei nº 8.541/92, em seu §. 2º, procurando estender ao lucro presumido e arbitrado o contido no caput do mesmo artigo. Combinando os textos, temos:

“Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o Imposto de Renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida. (texto original)

(...)

§ 2º. O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o

imposto e a contribuição incidente sobre a omissão serão definitivos. (Redação dada pela Lei nº 9.064/95)”

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

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

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

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

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

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

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

Resta claro que a legislação revogada (artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92), ao determinar fosse 100% da receita bruta omitida tomada como base de cálculo do tributo, impunha verdadeira penalidade ao sujeito passivo, o que é confirmado pela inserção de tais dispositivos no Capítulo II do Título IV daquela Lei, intitulado “PENALIDADES”.

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

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

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

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

Assim, a despeito da existência de omissão de receita, a tributação não pode recair sobre a receita, mas sobre o lucro auferido com esta receita, uma vez inaplicável o art. 43 da Lei nº 8.541/92 às empresas tributadas com base no lucro presumido. Dessa forma, deve ser excluída a exigência do imposto de renda pessoa jurídica, bem como a tributação reflexa de fonte, por incorreto o fundamento legal da exigência e as bases de cálculo desses impostos.”

Isso sem contar com um terceiro argumento, segundo o qual o disposto no artigo 43 da Lei nº 8.541/92, cujo vício se manteve com o advento da Lei nº 9.604/95, fere o conceito básico que instrui o lucro presumido, segundo o qual a incidência se resume a uma parcela do faturamento, uma vez que os custos são estimados e previamente definidos pela autoridade legislativa.

Ou operações cuja receita está regularmente contabilizada apresentam custos diferenciados dela própria, se não for contabilizada?

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

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

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

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

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

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

Isso, sem falarmos na quebra de isonomia, princípio tão decantado no direito tributário, segundo o qual, iguais devem ter tratamento idêntico, e não há como querer alterar a base de

aplicação do tributo apenas pelo fato de um contribuinte haver contabilizado determinada operação e outro, adotando a mesma forma de tributar, não a tenha. Se diferença existe entre ambos, certamente não será na essência da operação nem na sua base tributável, apenas estará no procedimento de ocultar a operação, o que será cominado com multa própria para a punição de tal procedimento, como dito.

Mas, em direito fiscal, não é admissível punir com tributo. Pune-se com multa.

O tributo deve ser neutro e isonômico diante dos mesmos fatos e circunstâncias, afirmativa extensível à base imponible.

E toda essa argumentação fica mais veemente quando se procura o motivo da revogação do artigo 43 da Lei nº 8.541/92. Isso teria ocorrido por sua inerente tentativa de quebra dos princípios apontados, por trazer no seu bojo penalidade disfarçada ou simplesmente por ter criado situação não isonômica inaceitável ? Talvez decorra até de simples aperfeiçoamento tributário. Como não tenho a resposta emitida pela autoridade legislativa, tenho que me contentar com conclusões próprias e opiniões buscadas nos diversos julgados deste Colegiado.

Tudo, porém, conduz à aceitação de que, independentemente de possível falha de elaboração legislativa observável na Lei nº 8.541/92, a colocação do dispositivo no Título IV, das penalidades, não me parece ocasional nem apenas coincidência, porquanto a exação é carregada por forte dose de penalidade, pois pune de forma desproporcional e não isonômica, e pior ainda, usando a figura do tributo, instrumento que não pode se prestar para isso. Mais, cumula, ainda, com multa de ofício. Seria a aplicação de penalidade sobre penalidade?

Bem, um último questionamento, este em prol do amor ao debate. Sendo penalidade, ou, em melhor expressão, tendo características próprias de penalidade, a imposição definida pelo artigo 43 seria integralmente atingida ou se restringiria ao que, razoavelmente pode ser aceito como tributo, incidente sobre 8% da receita? Explico: sendo 100% da receita alcançada pela imposição (com características de penalidade), contra uma previsão legal de alcance sobre 8% nos casos de tributação normal, apenas 92% da tributação teria características de penalidade ou toda a exação?

Para este questionamento, fico sem definição, preferindo tratar o todo por sua principal característica, até porque, adentrar na dissociação de tais valores levaria a propor novo lançamento, procedimento proibido a esta instância administrativa, já que o provimento parcial não me parece solucionar a questão.

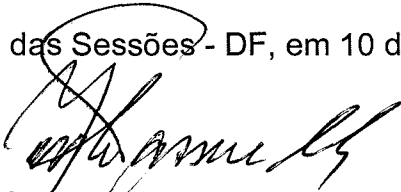
Concordo, porém, com a opinião do Ilustre Relator do voto condutor da decisão recorrida, que a simples colocação do artigo 43 no âmbito das penalidades não transforma a imposição nele tratada em penalidade, mas, convenhamos, tal imposição assume outras características, e muito fortes, próprias das penalidades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

A conclusão prática disso é que, possuindo tais características punitivas a exação trazida no art. 43 da Lei nº 8.541/92, pode-se aplicar a retroatividade benigna contemplada no artigo 106, II, do Código Tributário Nacional, dando-se efeitos retroativos à revogação perpetrada pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249/95 para que a revogação venha atingir a norma punitiva na sua origem, exatamente no ponto da alteração efetuada pela Lei 9064/95. Como consequência, no ano de 1995 a receita omitida seria tributada com apuração do lucro presumido adotando-se os mesmos percentuais vigentes para tributação das demais receitas declaradas, em homenagem ao conceito de lucro e respeito ao princípio da isonomia. Porém, por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando inevitável o cancelamento da exigência como um todo."

Sem dúvida, todo o raciocínio desenvolvido se aplica igualmente aos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer dos recursos, negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e prover o recurso especial interposto pelo contribuinte.

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


JOSÉ CARLOS PASSUELLO