



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Mfaa-6

Processo nº : 11040.001551/95-20
Recurso nº : RD/103-123.340
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1993 e 1994.
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : A. R. DE BRITTO (EMPRESA INDIVIDUAL)
Sessão de : 2 DE DEZEMBRO DE 2003
Acórdão nº : CSRF/01-04.806

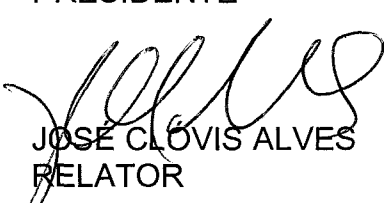
IRPJ –OMISSÃO DE RECEITA – LUCRO PRESUMIDO – ANOS DE 1993 e 1994 - Para que possa ser exigido o tributo há necessidade não só de se provar a omissão como, se presunção, a existência de previsão. A lei nº 8.541/92 através de seu art. 43 previu presunção de omissão de receita tão somente para o lucro real. O RIR/94 extrapolou à lei ao prever em seu artigo 523 § 3º a tributação da omissão para o Lucro Presumido.

Cabe à autoridade administrativa competente o lançamento do tributo. Cabem às autoridades julgadoras analisarem a lide dentro dos parâmetros do lançamento, não podendo modificar o apoio legal que dera sustentação à tributação e nem forma de determinação da base de cálculo, podendo tão somente reduzi-la na medida do convencimento de que determinada parte não deve integrar a matéria tributável.

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 unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSE CLOVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 DEZ 2003

Processo nº : 11040.001551/95-20
Acórdão nº : CSRF/01-04.806

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODARIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, ROMEU BUENO DE CAMARGO (SUPLENTE CONVOCADO), MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente, justificadamente, o Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive 'S' or 'B' shape.

Processo nº : 11040.001551/95-20
Acórdão nº : CSRF/01-04.806

Recurso nº : RD/103-123.340
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso especial, interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional; com base no inciso II do artigo 32º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 32/98, contra o acórdão 108-06.928 de 18 de abril de 2002.

Trata a lide trazida em sede de Recurso Especial da possibilidade ou não da aplicação dos artigos 6º da Lei nº 6.468/77 e art. 40 § 11 da Lei 8.383/91, às empresas tributadas pelo lucro presumido nos anos calendário de 1993 e 1994 na vigência da Lei 8.541/92. O acórdão recorrido entendeu que nos anos de 1993 e 1994 vigia os artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 para regular a tributação de receitas omitidas mas de aplicação tão somente ao lucro real.

De início cabe salientar que a autuação se deu com base no artigo 43 da Lei nº 8.541/92 e não com base no artigo 6º da Lei nº 6.468/77, conforme se vê no auto de infração folha 511.

A Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes julgou o recurso voluntário do contribuinte, e, através do Acórdão 103-20.768, DEU provimento PARCIAL ao recurso, para excluir as exigências do IRPJ, IRF e CSL, ementando a decisão da seguinte forma:

"I. R. P. J. - OMISSÃO DE RECEITAS – TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO – APLICABILIDADE DOS ARTIGOS 43 E 44 DA LEI 8.541/92 –Tendo o contribuinte sido enquadrado no regime de apuração do imposto pelo Lucro Presumido, não pode o Fisco autuá-lo em acordo com os dispositivos dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, já que os mesmos, no âmbito daquela lei, se referem exclusivamente aos contribuintes enquadrados no regime de apuração pelo Lucro Real."



Processo nº : 11040.001551/95-20
Acórdão nº : CSRF/01-04.806

Inconformado o PFN apresentou o recurso especial de divergência de folhas 1.233 a 1.241, argumentando que a decisão diverge das tomadas pela Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, nos acórdãos 108-06.171 de 13 de julho de 2.000 e 108-05.552 de 27 de janeiro de 1999, cujas cópias fez juntar aos autos.

O recorrente argumenta, em síntese, o seguinte:

Assim, diante da previsão expressa do artigo 6º da Lei nº 6.468/77, não se pode excluir a incidência legítima do IRPJ sobre a base tributável da receita omitida, a despeito de não constar no auto de infração a correta capitulação legal. Argumenta que a redução da base tributável a 50% representou tão-somente a simples adequação da base de cálculo à correta capitulação legal, não importando em inovação no lançamento.

Conclui pedindo o restabelecimento do IRPJ e IRRF sobre os valores lançados, com base no artigo 6º da lei nº 6.468/77 e no disposto no artigo 396 do RIR/80.

O presidente da Câmara recorrida através do despacho 103-0.018/2002, Deu seguimento ao recurso especial somente em relação ao IRPJ por entender ter restado caracterizado o dissídio jurisprudencial, pois, enquanto a Terceira Câmara, no caso de omissão de receitas em Pessoa Jurídica no ano de 1993 e 1994 considerou inaplicável a tributação prevista nos artigos 43 e 44 da Lei 8541/92 a Oitava Câmara entendeu que no período se aplicaria o artigo 6º da Lei nº 6.468/77.

Cientificada e irresignada com a decisão, a contribuinte apresentou tempestivamente Contra razões ao Recurso especial do PFN, alegando que o recurso do PFN não pode prosperar.

É o relatório.



Processo nº : 11040.001551/95-20
Acórdão nº : CSRF/01-04.806

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido e preenche as condições legais e regimentais para ser admitido, por isso dele conheço.

Examinemos inicialmente quando cabe o recurso especial, para isso transcrevamos o artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 55 de 16 de março de 1998.

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

I – de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

O PFN apresentou recurso com base no inciso II, recurso de divergência, traz como paradigma o Acórdão 107-20.768, que realmente traz tese divergente da prolatada no acórdão ora analisado. Tendo o recurso preenchido os pressupostos legais é de se conhecer da petição.



Processo nº : 11040.001551/95-20
Acórdão nº : CSRF/01-04.806

A empresa ofereceu contra-razões ao apelo do PFN, onde defende prolatada no acórdão recorrido.

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

A lide diz respeito tão somente ao IRPJ única matéria que obteve o seguimento, assim somente apreciaremos esse tributo.

A câmara recorrida excluiu a exigência do IRPJ e IRF por entender inaplicável os artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 às empresas tributadas pelo lucro presumido nos anos calendários de 1993 e 1994 visto a redação do texto legal leva o interprete a vincula-la somente ao lucro real, não se aplicando então ao lucro presumido.

No acórdão paradigma 108-06.171, a Oitava Câmara entendeu que não sendo aplicáveis os artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92 aplicaria-se o artigo 6º da Lei 6.468/77 (art. 396 do RIR/80), e determinou a exigência do tributo com base em 50% da receita omitida.

Discordo totalmente da tese defendida pelo acórdão paradigma, não é papel do julgador lançar, e modificando como quer o paradigma a legislação aplicável, modificando a base imponible, ou seja a matéria tributável e não somente a reduzindo por entender que parte da receita não poderia ser caracterizada como omitida, fez ainda que indiretamente um lançamento, papel esse reservado ao AFRF. A Câmara estaria tomando o lugar do AFRF e exercendo a atividade prevista no artigo 142 do CTN para a qual é incompetente.

De fato os julgadores podem reduzir o quantum tributável, porém não podem modificar a capitulação legal e nem a forma de tributação adotada pela autoridade lançadora. Se existe por exemplo o lançamento de determinada matéria a título de omissão de receita por saldo credor de caixa, não pode o julgador modificar



Processo nº : 11040.001551/95-20
Acórdão nº : CSRF/01-04.806

para omissão de receita pela não comprovação da origem ou efetiva entrega de recursos pelos sócios ao caixa da empresa, deve julgar de acordo com a rubrica que fora lançado o tributo.

Mas se o lançamento tivesse sido feito com base na legislação citada pela câmara estaria correto?

Entendo que não, a Lei 8.541/92 através do seu artigo 14, modificou por completo a forma de tributação do lucro presumido, ao regular a omissão de receita art.43 e não ter incluído o lucro presumido, vindo a fazê-lo somente com a MP 492/94, conclui-se que nos anos de 1993 e 1994 a omissão de receita pelas empresas tributadas com base no lucro presumido não estava alcançada por qualquer norma legal.

Já é pacífico tanto nessa Primeira Turma da CSRF que não devem subsistir os lançamentos calcados em omissão de receitas quando as empresas optaram pelo lucro presumido nos anos calendário de 1993 e 1994 tendo em vista que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 somente se aplicam ao lucro real conforme analisamos abaixo.

Apenas por amor ao debate, analisaremos em a tributação da omissão de receita, lucro presumido nos anos de 93 a 95 pois devem obedecer a legislação de regência no período de ocorrência dos fatos geradores.

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

IRPJ E IRRF:

Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992

Processo nº : 11040.001551/95-20
Acórdão nº : CSRF/01-04.806

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 492/94 e reedições posteriores, convertida na Lei nº 9.064/95).

Quanto a outra tese existente no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes que exonera O motivo da exonera em relação ao ano de 1995, de que, a modificação introduzida pela MP 492/94, reeditada continuamente e convertida na Lei 9.064/96, somente poderia entrar em vigor em 1996.

Entendo que a MP tem força de lei, e como tal produz efeito desde a sua edição, valendo em relação aos tributos que devem obedecer o princípio da



Processo nº : 11040.001551/95-20
Acórdão nº : CSRF/01-04.806

anterioridade/anualidade, a partir do 1º dia do exercício seguinte, assim a modificação introduzida pela MP 492 e suas reedições posteriores, no artigo 43 da Lei 8.541/92.

Quanto a outra tese de que estaria ferindo o conceito de lucro presumido, pois em tal modalidade de tributação, a legislação permite que considere determinado percentual da receita bruta da empresa, como lucro tratando inclusive de forma diferenciada empresas de diversos setores, como combustíveis, prestadores de serviço, e industriais e comerciais, assim a legislação ao tributar 100% da receita estaria ferindo esse conceito, ou seja de que somente parte da receita deve ser considerada como lucro.

Não me alinho a essa tese, o legislador sempre tratou de forma diferente a omissão de receita, como na legislação anterior, que mandava considerar 50% da receita omitida como base de cálculo do IRPJ quando a empresa fosse tributada com base no lucro presumido e 100% quando tributada pelo lucro real.

O conceito de lucro é dado pelo legislador e se em determinada época, em relação à receita omitida quis considera-la na íntegra como base de cálculo do imposto é porque considerou que: em relação ao lucro real os custos e despesas já foram considerados e em relação ao lucro presumido que o valor da receita omitida corresponderia exatamente no valor que o contribuinte deixou de tributar, ou seja que o valor omitido estaria dentro do percentual que deveria compor a base tributável.

Quanto a tese de que a Lei 9.249/95 ao revogar os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, em meados de dezembro de 1995, deixou sem previsão legal a tributação da receita omitida, também não pode prosperar, primeiro porque a lei previu que os seus efeitos financeiros teriam vigência a partir de 01.01.96, segundo porque abriria um vácuo legislativo, hipótese inadmissível do posto deste intérprete.

Quanto a tese da retroatividade benigna, assente na Oitava Câmara, que em outros julgados já apreciamos e entendemos ser conveniente aqui reproduzir.



Processo nº : 11040.001551/95-20
Acórdão nº : CSRF/01-04.806

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.

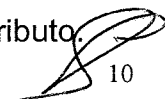
Quanto à tese de retroatividade benigna, entendo também assistir razão ao PFN, pois embora a previsão para a tributação da totalidade da receita omitida esteja dentro do título “PENALIDADES”, tratam de regra de base de cálculo do tributo e não de penalidade.

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

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

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.



10

Processo nº : 11040.001551/95-20
Acórdão nº : CSRF/01-04.806

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

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

O artigo 43 da Lei nº 8.541/92 com a redação dada ao seu § 2º pela Lei nº 9.064/95, vigiu durante o ano de 1995, sendo a totalidade da receita omitida base de cálculo para a exigência do IRPJ e CSL, independentemente da modalidade de opção feita pelo contribuinte, real, presumido ou arbitrado. Ressalto que esta não é a jurisprudência dessa Turma que entende a tributação de 100% da receita em 1995 como uma ofensa ao conceito do lucro presumido como sendo sempre uma parte e não a totalidade da receita.

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.

Considerando que a empresa optara pelo lucro presumido.



Processo nº : 11040.001551/95-20
Acórdão nº : CSRF/01-04.806

Considerando que a tributação se refere aos anos calendário de 1993 e 1994.

Considerando que a exigência fora calcada no artigo 43 da lei 8.541/92, dispositivo aplicável somente às empresas tributadas com base no lucro real nos anos de 1993 e 1994.

Considerando que não pode o legislador alterar o apoio legal da autuação e nem alterar a forma de tributação por afrontar o artigo 142 do CTN.

Conheço o recurso apresentado pelo PFN e no mérito voto para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões - DF, em 2 de dezembro de 2003.



JOSE CLÓVIS ALVES