



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85
Recurso nº : 131.961
Matéria : IRPJ e OUTROS – EXS.: 1993 e 1994
Recorrente : MIGLIORINI & MIGLIORINI LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em SANTA MARIA/RS
Sessão de : 15 DE OUTUBRO DE 2003
Acórdão nº : 102-46.149

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92.. ALTERADO PELA LEI N 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, tomando-se inevitável o cancelamento da exigência como um todo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por MIGLIORINI & MIGLIORINI LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka e José Oleskovicz que provinham parcialmente mantendo a tributação do PIS e COFINS.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO
RELATORA



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

FORMALIZADO EM: 03 DEZ 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, EZIO GIOBATTÀ BERNARDINIS, JOSÉ OLESKOVICZ e GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'A' with a long horizontal stroke extending to the right.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

Recurso nº : 131.961

Recorrente : MIGLIORINI & MIGLIORINI LTDA.

RELATÓRIO

O processo inicia-se com o Termo de Ação Fiscal de fls 01 e documentos às fls 2/13.

Termo de intimação e ciência do contribuinte/ preposto às fls 14.

Documentos às fls 15/36.

Esclarecimento do contribuinte às fls 37/40.

Documentos às fls 41/64.

Petição de justificativa do contribuinte às fls 65.

Comprovante de depósito às fls 66.

Termo de verificação fiscal às fls 67/74.

Demonstrativo de apuração do Imposto de Renda pessoa jurídica às fls 75.

Demonstrativo de apuração do imposto de renda sobre omissão de receitas às fls 76.

Demonstrativo de multa e juros de mora do imposto de renda pessoa jurídica às fls 77/78.

Auto de infração às fls 79/80 referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, com os seguintes enquadramentos legais: Receitas omitidas; Receitas de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

atividade e Omissão de Receitas da atividade enquadrado nos seguintes artigos: artigo 43 da Lei nº 8.541/92, artigos 523, parágrafo 3º, 739 e 892, do RIR/94.

Demonstrativo de apuração do Programa de Integração Social às fls 81.

Demonstrativo de multa e juros de mora do Programa de Integração Social às fls 82/83.

Auto de Infração às fls 84/86 referente ao Programa de Integração Social, com os seguintes enquadramentos legais: Receitas omitidas; Receitas da atividade; Omissão de receitas da atividade; Fato gerador 12/93; 4/10/94; 31/12/94, enquadrados nos seguintes artigos: até 1988, artigo 3º, alínea b, da Lei Complementar 7/70, c/c artigo 1º, parágrafo único, da Lei Complementar 17/73. De 1/89 até 6/89, artigo 3º, alínea b, da Lei Complementar 7/70, c/c artigo 1º parágrafo único, da Lei Complementar 17/73, c/c artigos 3º e 4º da Lei 7.691/88. De 7/89 até 2/90, artigo 3º, alínea b, da Lei Complementar 7/70, c/c artigo 1º, parágrafo único, da Lei Complementar 17/73, c/c artigo 69, inciso IV, alínea b da Lei 7.799/89. De 3/90 até 5/91, artigo 3º, alínea b da Lei Complementar 7/70, c/c artigo 1º, parágrafo único da Lei Complementar 17/73, c/c artigo 69, inciso IV, alínea b da Lei 7.799/89, com a nova redação dada pelo artigo 5º da Lei 8.019/90. De 6/91 até 12/91, artigo 3º, alínea b, da Lei Complementar 7/70, c/c artigo 1º, parágrafo único da Lei Complementar 17/73, c/c artigo 2º, inciso IV, alínea b da Lei nº 8.218/91. De 1/92 até 12/94, artigo 3º, alínea b, da Lei Complementar 7/70, c/c artigo 1º, parágrafo único da Lei Complementar 17/73, c/c artigo 53, inciso IV da Lei 8.383/91. De 1/95 até 10/95, artigo 3º, alínea b, da Lei Complementar 7/70, c/c artigo 83, inciso III da Lei 8.981/95. De 11/95 em diante, artigo 3º, alínea b, da Lei Complementar 7/70, c/c artigo 1º, parágrafo único da Lei Complementar 17/73, c/c artigos 2º, inciso I, 3º, 8º,

MJC



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

inciso I, e 9º da MP 1212/95 e artigos 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º da MP 1249/95 e suas reedições.

Demonstrativo de apuração da Contribuição para a Seguridade Social às fls 87.

Demonstrativo de multa e juros de mora da contribuição para a Seguridade Social às fls 88/89.

Auto de Infração referente a Contribuição para a Seguridade Social às fls 90/91, com os seguintes enquadramentos legais: Receitas Omitidas; Receitas da atividade; Omissão de receita da atividade; Fato gerador 12/93; 4/10/94; 31/12/94, enquadrados nos seguintes artigos: artigo 1º ao 5º da Lei Complementar nº 70, de 30/12/91.

Demonstrativo de apuração do imposto de renda retido na fonte sobre omissão de receita e/ ou redução do lucro líquido, ano calendário 1993 às fls 92.

Demonstrativo de apuração do imposto de renda retido na fonte sobre omissão de receita e/ ou redução do lucro líquido, ano calendário 1994 às fls 93.

Demonstrativo de multa e juros de mora do imposto de renda retido na fonte às fls 94/95.

Auto de Infração referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte às fls 96/97, com os seguintes enquadramentos legais: Omissão de receitas e/ ou redução do lucro líquido; Receitas omitidas; receitas da atividade; omissão de receitas da atividade; Fato gerador 12/93; 4/10/94; 31/12/94, enquadrados nos seguintes artigos: artigo 44 da Lei nº 8.541/92 c/c artigo 3º da Lei 9.064/95.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

Demonstrativo de apuração da Contribuição Social às fls 98.

Demonstrativo de apuração da Contribuição Social sobre omissão de receitas às fls 99.

Demonstrativo de multa e juros de mora da Contribuição Social às fls 100/101.

Auto de Infração às fls 102/103 referente a Contribuição Social, com os seguintes enquadramentos legais: Receitas omitidas; Receitas da atividade; omissão de receitas da atividade; Exercício ou fato gerador de 12/93; 4/10/94 31/12/94, enquadrados nos seguintes artigos: artigo 38, 39 e 43 da Lei 8.541/92 com as alterações do artigo 3º da Lei 9.064/95 e artigo 2º e seus parágrafos, da Lei 7.689/88.

Termo de encerramento de Ação Fiscal às fls 104.

Exigências da Receita Federal às fls 105, caso o contribuinte efetue o recolhimento integral ou parcial dos créditos tributários constituídos.

Demonstrativo consolidado do crédito tributário do processo às fls 106/107.

Certidão da Receita Federal às fls 108 aguardando o prazo para pagamento ou impugnação do contribuinte.

Solicitação do contribuinte às fls 109 de cópia na íntegra dos autos.

Cópia da identidade do Sr. Jones Pinto dos Santos às fls 110.

Impugnação do contribuinte às fls 111/124, alegando em síntese que o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica não obedeceu as regras formais para o lançamento, como a apuração de diferenças na quantidade de produtos em



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

estoque nos inventários de 1993 e 1994. Ocorre que tais diferenças foram apuradas por mera presunção pessoal do autuante, sem previsão legal para ser exercida. Que a cobrança dos tributos sobre a base de cálculo não é correta, uma vez que o Fiscal considerou valores brutos das receitas presuntivamente omitidas, como sendo a base de cálculo dos respectivos lançamentos. Na cobrança da Contribuição Social Sobre o Lucro alega que: "Especificamente relacionada com exação em foco, urge contestar o erro existente na apuração da base de cálculo do ano-calendário de 1994."

Equivocadamente, no referido ano, o Fisco apurou a CSSL devida mediante a aplicação da alíquota de 10% diretamente sobre a receita considerada omitida, quando, na sistemática do lucro presumido, a referida alíquota deve ser aplicada apenas sobre o percentual de 10 % da receita bruta, o que noutras palavras, representa 1% da receita bruta total (arts. 23/24 da Lei nº 8.541/92)".

No que tange ao lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte, "salienta que sua implementação é decorrente dos mesmos motivos que geraram a exigência do IRPJ".

Quanto à autuação PIS e COFINS, alega está vinculado ao que for decidido em relação ao lançamento do IRPJ.

Documentos às fls 125/140.

Termo de juntada de documentos e encaminhamento dos autos do presente processo a SECAV/DRJ/STM/RS às fls 141.

Extrato de processo às fls 142/144.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

Decisão nº 708, de 12 de julho de 2002 às fls 145/163, com a seguinte ementa:

“Assunto.: Processo Administrativo Fiscal.

Ano-calendário: 1993 e 1994

Ementa: MEIOS DE PROVA. PRESUNÇÃO. A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em direito, inclusive a presuntiva com base em indício veementes. O lançamento deve ser mantido quando os indícios coletados permitem firmar convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1993 e 1994

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. DIFERENÇA DE ESTOQUE. Configura omissão de receita, sujeita à tributação, a constatação de que a quantidade de mercadorias registradas no estoque é menor que aquela apurada com base no levantamento quantitativo de mercadorias adquiridas e vendidas no mesmo período- base.

OMISSÃO DE RECEITA. LUCRO PRESUMIDO. Nos anos-calendário de 1993 e 1994, no caso de omissão de receita, a base de cálculo do IRPJ é a totalidade do valor omitido.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1993 e 1994

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE. As autoridades administrativas não podem negar aplicação às leis regularmente emanadas do Poder Legislativo. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/12/1993, 4/10/1994 e 31/12/1994.

Ementa: DECORRÊNCIA. A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se no que couber, ao lançamento decorrente.

PRAZO DE RECOLHIMENTO. A sistemática de recolhimento do PIS no sexto mês após a ocorrência do fato gerador, fixada quando se sua instituição, foi modificada por legislação posterior.

Assunto: Contribuição para financiamento da Seguridade Social – COFINS

Data do fato gerador: 31/12/93, 4/10/1994, 31/12/1994

Ementa: DECORRÊNCIA. A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Data do fato gerador: 31/12/1993, 4/10/1994, 31/12/1994

Ementa: DECORRÊNCIA. A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se no que couber, ao lançamento decorrente.

OMISSÃO DE RECEITA. DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS. A receita omitida, nos anos-calendário de 1993 e 1994, é 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL

Ano-calendário: 1993,1994

Ementa: DECORRÊNCIA. A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente.

OMISSÃO DE RECEITA. LUCRO PRESUMIDO. No ano-calendário de 1994, no caso de omissão de receita, a base de cálculo da CSSL é a totalidade do valor omitido.

Lançamento Procedente em Parte.”

AR – Aviso de Recebimento às fls 164.

Interposição de Recurso Voluntário do contribuinte às fls 165/178, alegando os mesmos fatos e fundamentos expostos em sua peça impugnatória, acrescentando algumas posições doutrinárias e jurisprudências acerca da matéria discutida nos autos do presente processo.

Arrolamento de bens para garantia do recurso às fls 170/183.

Termo de juntada de documentos e encaminhamento dos autos do presente processo à SESOP/DRJ/STM/RS às fls 184.

Certidão de fls 185, encaminhando os autos ao 1º Conselho de Contribuinte.

Certidão de recebimento dos autos ao 1º Conselho de Contribuintes em 10/09/2002 às fls 185.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

VOTO

MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, Relatora

O recurso teve adequado seguimento e deve ser conhecido.

Referida matéria já foi enfrentada pela 3ª Câmara e pela 8ª Câmara desse conselho, chegando à unanimidade na Câmara Superior de Recursos Fiscais do 1º Conselho, através do voto do Ilustre Relator José Carlos Passuelo, acórdão CSRF/01-04477 de 14 de abril de 2003, o qual peço vênha para transcrever na "littera", uma vez que todos os outros relativos à matéria não diferem do consignado neste voto:

"Alguns pontos são incontroversos: a) que a Lei 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 9.064/95 (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 9.249/95 (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

§ Lei 9064 de: 20/06/1995 - DOU 21/06/1995

Da 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 da outras providências.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

"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:

"A.rt.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).

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 da outras providências.

ART.36 · Ficam revogados as disposições em contrário. especialmente:

(...)

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

(...).

Os autos de infração, levados a conhecimento da recorrente em 07.07.98, 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 na percentual estimado da receita.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

Diante de tudo isso, a questão torna-se simples em sua formulação, mas não em seu deslinde.

Qual o percentual da receita omitida deve servir de base para a tributação, apoiada na modalidade de lucro presumido, no período de 1995? É o que deve ser colocado.

O exame das ementas dos acórdãos paradigmas indica que seus conteúdos tendem a completar-se, a despeito de apresentarem enfoques variados.

Se, de um lado temos o entendimento esposado no acórdão recorrido, segundo o qual a lei dispôs de forma visível que, em casos de omissão de receita, no ano de 1995, a tributação, com base no lucro presumido pode alcançar 100% de tal receita, tributando-se portanto a receita integral e não o lucro presumido nela contido, afastando portanto o princípio básico que instrui o lucro presumido de que o custo é estimado em percentual significativo, de outro lado, o entendimento combinado contido nos acórdãos oferecidos como paradigma se completam no sentido de indicar ausência de razoabilidade na tributação intentada. Ora porque a imposição parece assumir contornos de penalidade, ora por quebrar a sistemática central do lucro presumido, que é tributar uma parcela da receita, em percentual definida pela autoridade legislativa, confundindo os conceitos de receita e de lucro.

Confesso que ambas posições se apresentam ao meu entendimento como consistentes.

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

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 tomava 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

mmc



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

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 permitido cobrar o quantum sob a forma de imposto, porquanto inadequado ao fim de punir.

Trago, por necessário o entendimento esposado pela 8ª Câmara, a 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 a resultado tributável correspondente às receitas omitidas deve ser apurado da mesma forma que o das demais receitas, ou seja, pela aplicação do percentual 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 à 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 e 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 á partir de 01.01.96 nos leva ao mandamento contido 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 da receita. demonstrando a incoerência em se adotar como base impositiva a totalidade do faturamento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

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 intervir.

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 tributárias 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 03 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 admissível na sistemática de lucro real e portanto, ampliar tal aplicação ao lucro



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

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 a 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 200% 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

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 usado 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

mmc



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

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 8.541192, pode-se aplicar a

mmc



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11070.002068/98-85

Acórdão nº : 102-46.149

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 conseqüência, 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.”

Diante de tudo isso, voto por conhecer do recurso interposto pela contribuinte e, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões – DF, em 15 de outubro de 2004.

Maria Goretti de Bulhões Carvalho
MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO